

Iiro Tennilä

# Johdon laskentatoimen raportoinnin kehittäminen palvelualan yrityksellä

Case: Med Group

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

Huhtikuu 2018

Tekijä(t) Otsikko  Sivumäärä Aika	Iiro Tennilä Johdon laskentatoimen raportoinnin kehittäminen palvelualan yrityksellä Case: Med Group  35 sivua + 3 liitettä Huhtikuu 2018
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalouden koulutusohjelma
Suuntautumisvaihtoehto	Laskenta ja rahoitus
Ohjaaja(t)	Lehtori Tero Hujala
<p>Opinnäytetyössä selvitettiin yhden sosiaali- ja terveystalouden yrityksen käyttämiä raportointimalleja sekä pyrittiin luomaan kokonaiskuva siitä, millaista sisäinen laskenta palvelualan muillakin yrityksillä on. Työtä tehdessä selvitettiin yleisimpiä raportointikäytäntöjä Med Groupilla sekä pohdittiin lyhyen yrityshistorian aikana tapahtuneita muutoksia sisäisen laskennan raportoinnin osalta.</p> <p>Tutkimusmenetelmänä käytettiin kvalitatiivista menetelmää. Hyödynnetty aineisto oli niin suomenkielistä kuin englanninkielistäkin kirjallisuutta alan teoksista. Tarkentavaa tietoa hankittiin haastattelujen avulla, sillä sisäisen laskennan osalta kirjallisuus ei tarjoa yksiselitteistä tietoa siitä, miten sisäinen laskenta kannattaa yrityksestä riippuen järjestää.</p> <p>Sisäisen laskennan raportoinnilla yritys pyrkii ohjaamaan liiketoimintaansa haluamaansa suuntaan. Sisäinen laskenta on yritykselle täysin vapaaehtoista, mutta sen hyödyntäminen on viime vuosina kilpailun lisääntyessä saanut merkitystä yhä enemmän. Raporttien tuottama informaatiota käytetään niin päivittäisessä kuin myös pidemmän aikavälin johtamisessa. Raportointityökalujen valinnassa on keskityttävä siihen, mitä tietoa missäkin hetkessä halutaan raportoida eteenpäin ja hyödyntää liiketoiminnan johtamisessa.</p> <p>Opinnäytetyö osoitti sen, että yrityksen laskentatoimi tehokkaasti toimiessaan auttaa palvelemaan niin asiakkaita kuin liiketoimintojen johtajien päätöksentekoa. Ulkoisen laskentatoimen tarjoamaa tietoa hyödynnetään sisäisen laskentatoimen raportteja laadittaessa. Raportointijärjestelmän valinta sisäistä laskentaa aloitettaessa on avainasemassa liiketoiminnan tehokkaan kehittämisen varmistamiseksi. Raportointijärjestelmän on pystyttävä muuttumaan liiketoimintaympäristön muuttuessa ja liiketoiminnan kasvaessa.</p>	
Avainsanat	sisäinen laskenta, raportointi, raportointijärjestelmä, liiketoiminnan kehittäminen, palveluala

Author(s) Title  Number of Pages Date	Ilro Tennilä Development of management accounting reporting in the service industry Case: Med Group  35 pages + 3 appendices April 2018
Degree	Bachelor of Business and Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor(s)	Tero Hujala, Senior Lecturer
<p>This thesis studies the ways how a service business uses its management accounting tools and reporting systems. The theoretical part of the thesis gives a general overview of how accounting is used in the service industry. The empirical part focuses on the service business and reporting systems especially within Med Group Inc. The empirical part was conducted mostly through interviews which gave clarifying information on practical management accounting usage.</p> <p>Management accounting reporting is designed to serve leaders as a tool of both day-to-day as well as long-term business management. Although management accounting is completely voluntary for all businesses, it has reached a certain level of respect in the industry as conducting business has become more and more competitive. In selecting reporting tools one must focus on what information a company wants to report and use in managing business operations at a given time.</p> <p>The study indicated that effective accounting offers valuable information both for serving the customers and helping leaders to make correct business decisions. Financial accounting provides information to create reports for management accounting usage. When choosing reporting structures it's important to look in the future to ensure the most effective reporting system to develop the business. The reporting structure must evolve when the business environment changes and the business grows.</p>	
Keywords	Management accounting, financial accounting, reporting, reporting system, business development, service business

## Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Opinnäytetyön tavoite	1
1.2	Opinnäytetyön lähtökohtia	2
1.3	Tutkimusmenetelmät	3
1.4	Sisäisen laskennan tutkimiseen liittyviä ongelmia	4
2	Yrityksen laskentatoimi	5
2.1	Yrityksen laskentatoimen tavoite tiedontuottajana	5
2.2	Laskentatoimi historiasta nykypäivään	6
2.3	Laskentatoimi yritysympäristössä	7
2.4	Laskentatoimen hyväksikäyttö yrityksen organisaatiossa	8
2.5	Ulkoinen laskentatoimi	10
2.6	Johdon laskentatoimi	10
2.7	Johdon laskentatoimen osa-alueet	12
2.8	Johdon laskentatoimen ongelmat päätöksenteossa	13
3	Med Group -konserni	15
3.1	Yleistä Med Groupista	15
3.2	Liikeidea	16
3.3	Liikevaihto ja kasvu	16
3.4	Konserni- ja organisaatorakenne	16
3.5	Tulevaisuuden näkymiä	17
4	Raportoinnin tehtävä informaation tuottajana	18
4.1	Raporttien perusta	18
4.2	Raportoitavan tiedon käsittelyn tavoite	19
4.3	Raportointijärjestelmien valinta	19
4.4	Raportoinnin tehtävä	20
4.5	Raportoinnin tehtävä Med Groupilla	21
5	Raportoinnin kehittäminen Med Groupilla	21
5.1	Ulkoisen ja sisäisen laskennan roolitus	21
5.2	Raportointityökalujen käyttäjät	22
5.3	Käytettävissä olevat raportit tällä hetkellä	23
5.3.1	Hammaslääkäri liiketoiminnan raportointi	23

5.3.2	Lääkäripalvelut ja raportointi	25
5.3.3	Muut liiketoiminnot ja raportointi	27
5.4	Raportointijärjestelmien kehittäminen	27
5.5	Tavoitetila raporttien hyödyntämiselle	28
5.6	Tiedon luotettavuus	29
6	Päätäntö	30
6.1	Tutkimuksen luotettavuus	30
6.2	Johtopäätökset	31
6.3	Yhteenveto	32
	Lähteet	34
	Liitteet	
	Liite 1. Haastattelurunko Jukka Ohtonen – Lääkäripalveluiden myynti	
	Liite 2. Haastattelurunko Antti Korpi – Raportointijärjestelmät ja niiden kehittäminen	
	Liite 3. Haastattelurunko Sanna-Mari Ovaska – Sisäinen laskenta Med Groupilla	

## 1 Johdanto

### 1.1 Opinnäytetyön tavoite

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on antaa lukijalle käsitys siitä, millaista palvelualan yrityksen sisäinen johdon laskentatoimi on, voisi olla ja miten sen toteuttamista sekä toteutumista kannattaa yritystoiminnassa arvioida. Opinnäytetyössä käsitellään myös ulkoista laskentatoimea ja näiden vertailun avulla lukija saa selkeämmän kuvan siitä, millaista yrityksen laskentatoimi kokonaisuudessaan on.

Tämä opinnäyte pyrkii antamaan lukijalle vahvan tietopohjan sisäisestä laskentatoimesta sekä sen moninaisista sovelluksista yrityselämässä. Ensimmäinen osa opinnäytetyötä rakentuu yrityksen talouden hallinnasta ja teorian tiedon pohjalta saatuun informaatioon siitä, millaisia mahdollisuuksia sisäisen laskentatoimeen on järjestelmien kehittyessä tulleet. Lisäksi ensimmäisessä osassa käsitellään sitä, millaisia tulevaisuuden ratkaisuja sisäisessä laskennassa mahdollisesti tulee esiintymään.

Keskeisenä tutkimuskysymyksenä on se, vaihtelevatko sisäisen laskennan toimintatavat yrityksen toiminnan piirteiden mukaisesti ja jos vaihtelevat, niin millaisista syistä se johtuu. Toinen keskeinen tutkimuskysymys on se, miten sisäinen laskenta tässä tapauksessa palvelualan yrityksellä on toteutettu. Opinnäytetyön ensimmäisessä osassa pohditaan myös sitä, millainen sisäisen laskentatoimen rooli on ulkoiseen laskentatoimeen verrattuna. Lisäksi lukijalle pyritään avaamaan sitä, kuinka merkittävä asema sisäisellä laskentatoimella on yrityksen strategisten päätösten tekemisessä ja tulevaisuuden rakentamisessa.

Opinnäytetyön toisessa osassa käsitellään sisäistä laskentatoimea konkreettisesti Med Groupin näkökulmasta. Toisessa osassa käsitellään Med Groupin sisäisen laskennan toteuttamista ja arvioidaan sitä, miten sisäistä laskentaa tullaan jatkossa kehittämään. Keskeisenä tutkimuskysymyksenä tässä osassa on, miten sisäisen laskentatoimen raportointi voidaan toteuttaa ja miksi se on Med Groupilla tehty niin kuin on tehty.

Toisessa osassa arvioidaan myös teoriaosuuden pohjalta sisäisen laskennan toteuttamista. Lisäksi lukijalle annetaan tuntuma, siitä, millaisia kehittämisen kohteita sekä tule-

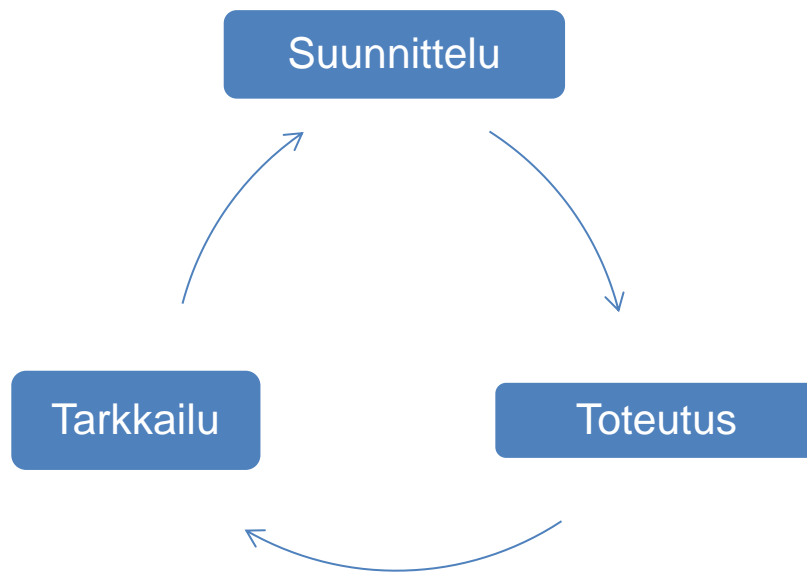
vaisuuden suunnitelmia Med Groupilla sisäiseen laskentaansa liittyen on. Lopussa tarkastellaan siis lähemmin itse yritys-elämässä tapahtuvaa johdon laskentatoimea, jotta lukijalle jäisi mahdollisimman kattava kokonaiskuva aiheesta.

## 1.2 Opinnäytetyön lähtökohtia

Yrityksen perustavoitteena on tuottaa voittoa omistajilleen. Tämä tapahtuu ohjaamalla yrityksen taloutta niin, että kullekin ajanjaksolle asetetut taloudelliset tavoitteet saavutetaan ja parhaassa tapauksessa ylitetään. Yrityksen talouden johtamisessa on tärkeää tuntea yritys, sen toimintaympäristö, taloudelliset mittarit ja tunnusluvut sekä se, miten niitä yrityksen sisällä hyödynnetään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 10-11.)

Sisäisen laskennan määrän kasvaessa ja luonteen muuttuessa enemmän liiketoimintaa johtavien henkilöiden työkaluksi, sisäisestä laskennasta alettiin käyttää rinnasteista termiä johdon laskentatoimi. Nämä termit ovat vakiintuneita yritysten terminologiassa ja niitä käytetään tarkoittaessa samaa asiaa. Sekä sisäisellä laskentatoimella että johdon laskentatoimella pyritään siis tukemaan liiketoiminnan johtamista ja päätöksentekoa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 10-11.)

Talouden johtamisessa on kyse yrityksen tarkkailusta numerojen valossa. Keskeistä on erityisesti kannattavuuden ja rahoitusrakenteen tarkkailu. Tämä on talousjohdolle jatkuvaa työtä, koska esimerkiksi budjetteja tulee tarkastella sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 15.) Kuviossa 1 on havainnollistettu yrityksen johtamisprosessin perustehtäviä yritystoiminnassa.



Kuvio 1. Yrityksen johtamisprosessin perustehtävät (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 11).

Yrityksen työntekijöiden ja sidosryhmien arvioidessa yrityksen toimintaa lukujen valossa tulee olla perillä siitä, miten tunnusluvut on johdettu ja millaisia ratkaisuja raportointijärjestelmiä valittaessa sekä raportteja tuotettaessa on tehty. Esimerkiksi autokaupan osastopäällikölle tärkein raportoinnin avulla saatava tieto voisi hyvin olla myynnin kokonaismäärä, kun päällikkö pohtii myyjien provisioita. Puolestaan samaisen autokaupan jakelupäällikölle kokonaismyyntiä tärkeämpi informaatio on se, paljonko myyntitilauksia on vastaanotettu maantieteellisesti eri alueilta. Valmistuspäällikkö sen sijaan ajattelisi asiaa valmistukseen kuluvien osien ja autojen valmistusaikataulujen kautta. Yrityksen taloudellisen tilan arvioiminen lukujen valossa on moniulotteista työtä, josta parhaimman tuloksen saa irti prosessin huolellisella suunnittelulla ja jatkuvalla kehittämisellä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41.)

### 1.3 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyössä käytettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää. Tutkimuksen aihepiiri oli rajattu tarkasti sisäiseen laskentatoimeen palvelualan yrityksillä ja aihetta tutkitaan monesta näkökulmasta. Laadullisen tutkimusmenetelmän tavoitteena on antaa lukijalle kokonais käsitys valitusta aiheesta, joten tutkimukseen käytetty aineisto perustui



todellisiin tilanteisiin ja luonnollisiin olosuhteisiin. Laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on löytää aihepiiristä uusia näkökulmia ja valottaa lukijalle aihepiiriä kokonaisuutena. Jokainen laadullinen tutkimus pyrkii siis vastaamaan kysymyksiin, joihin ei ole vielä löytynyt vastausta. (Hirsjärvi & Remes & Sajavaara 2007, 156-160.)

Opinnäytetyötä varten haastateltiin Med Groupin talousjohtajaa Sanna-Mari Ovaskaa, controlleria Antti Korpea ja myyntipäällikköä Jukka Ohtosta. Jokainen heistä katsoi asioita omasta, erilaisesta näkökulmastaan, joten haastattelut avasivat sisäistä laskentatoimea varsin merkittävästi. Haastatteluissa pyrittiin keskittymään siihen, millaisia eri näkökulmia sisäiseen laskentatoimeen liittyen palvelualan yrityksellä on otettu huomioon. Haastattelut käytiin kasvotusten, jolloin tärkeiden lisäkysymysten esittäminen haastattelun edetessä oli mahdollista. Lisäksi kasvokkain haastattelun toteuttaminen antoi mahdollisuuden selventää epäselviä vastauksia heti, joten haastattelut lisäsivät konkretian osuutta opinnäytetyössä. Haastattelujen avulla opinnäytetyöhön sai myös hieman lisätietoa yritysjohtamisen perusolemuksesta.

#### 1.4 Sisäisen laskennan tutkimiseen liittyviä ongelmia

Sisäisen laskennan soveltaminen yrityksissä tehostui merkittävästi 1940-luvun teollistumisen ja kaupungistumisen myötä. Monessa tapauksessa sisäisen laskennan hyödyntäminen on vielä nykyäänkin puutteellista johtuen sen lyhyestä historiasta ja siitä, että sen soveltamisen määrä on yrityksen vapaasti itse päätettävissä. (Näsi 1994, 498 teoksessa Isotalo 2008, 41).

Monessa yhteydessä sisäisen laskentatoimen merkitystä ei sisäistetä tarpeeksi eikä toimintaa suunniteltaessa keskitytä tarpeeksi sisäiseen laskentaan. Lisäksi sisäisen laskennan vapaaehtoisuus on saanut aikaan sen, että ulkoisen laskentatoimen pakolliset laskelmat ja toimintamallit koetaan merkityksellisemmiksi. (Shields 2015, 128-129.)

Koska sisäisen laskennan rooli vaihtelee yritysten välillä, on myös sen määrältään vähäisissä tutkimuksissa ja niihin liittyvissä julkaisuissa vähän tietoa teoriaan pohjautuvista mitatuista muuttujista. Historian saatossa sisäisen laskennan merkitystä on alettu korostaa vain tietyissä piireissä kuten esimerkiksi yritysten johtoportaissa. Niin kauan kuin si-

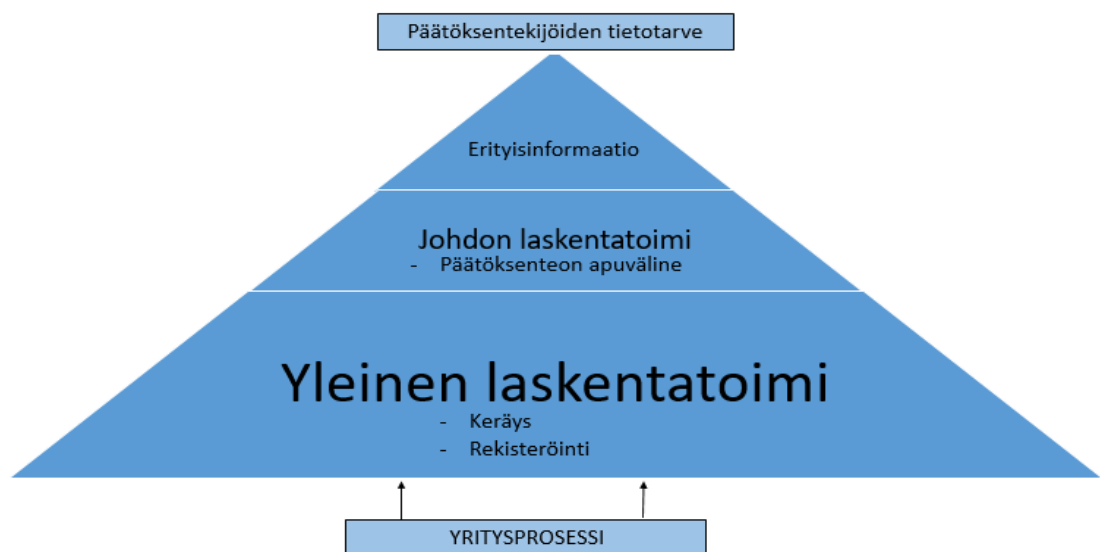
säisen laskennan merkitys yritys­elämälle on huomattavasti pienempää kuin ulkoinen laskentatoimi, on selvää, että myös asiaan liittyvät tutkimukset ovat pohjimmiltaan vajavaisia. (Shields 2015, 128-129.)

## 2 Yrityksen laskentatoimi

### 2.1 Yrityksen laskentatoimen tavoite tiedontuottajana

Yritystoiminnalle oleellista on kilpailuedun saavuttaminen ja sen jatkuva ylläpitäminen. Laskentatoimen avulla yritys pyrkii saavuttamaan tilanteen, jossa sen numeerinen tieto on rekisteröity niin, että sitä voidaan hyväksikäyttää tehokkaasti. Kaiken tiedon tulisi olla jatkuvasti edellä kilpailijoita analyysitasolla. Ainutlaatuiset toimintamallit ja kilpailuympäristön huomioonottaminen myös taloushallinnon ja laskentatoimen osalta on tullut vuosien saatossa entistä tärkeämmäksi, koska kilpailu on koventunut eikä yksinään palvelulla voi kilpailuetua enää entiseen malliin saavuttaa. (Alhola & Lauslahti 2005, 27-28.)

Yrityshierarkiassa tieto kulkee sitä tuottavilta henkilöiltä niille, jotka raportoivat tietoa omasta näkökulmastaan eteenpäin aina yrityksen johtoportaaseen saakka. Koska yrityksen toiminnan perustana on yrityksen omistajien tyytyväisenä pitäminen, on laskentatoimen tiedon keräys ja rekisteröinti hoidettava mahdollisimman ajankohtaisesti, jotta päätöksiä toiminnan eteenpäin viemisestä olisi mielekästä tehdä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 34-35.) Tämä tulee esille kuviossa 2.



Kuvio 2. Laskentatoimi- ja informaatiohierarkia yrityksissä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 34).

## 2.2 Laskentatoimi historiasta nykypäivään

Teollistumisen ja kaupungistumisen myötä tuotannon lisääntyminen 1940-luvun puolella sai aikaan sen, että erityisesti sisäisen laskentatoimen soveltaminen otti suuremman roolin yrityselämässä. Katetuottoajattelu, budjetointi ja investointilaskenta kehittyivät palvelemaan muuttuneita tarpeita, kun yritystoimintaa piti entisestään tehostaa ja suunnittelua lisätä. (Näsi 1994, 498 teoksessa Isotalo 2008, 41.)

1980-luvulta alkaen perinteisen johdon laskentatoimen lisäosaksi on tullut strateginen laskentatoimi. Toimintaympäristön muuttuessa alati kilpaillummaksi strategia on nähty yhä tärkeämpänä osana liiketoimintaa, minkä takia johdon laskentatoimessa on alettu keskittyä konkreettisempaan johdon tukemiseen. Eniten muutaman viime vuosikymmenen aikana on tutkittu sitä, kuinka johdon ohjausjärjestelmät ja raportointityökalut pystyivät tukemaan yritysten kilpailustrategioiden muutosta. 1980-luvun lopulla aiheen tiimoilta valjenneen keskustelun myötä kehitettiin muun muassa toimintolaskenta ja kilpailija-analyysi, joiden perusteella pystyttiin entistä tarkemmin avustamaan yritysjohtoa päätöksenteossa. (Virtanen 2006, 3-5.)

Koventuneen kilpailun myötä johdon laskentatoimen merkitys on kasvanut ja tämän myötä johdon laskentatoimesta on muodostunut pohjimmiltaan strategista. Johdon laskentatoimesta voi erottaa selvästi strategisten tavoitteiden saavuttamiseen pyrkiviä mekanismeja. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmiksi katsotaan muun muassa toimintolaskenta ja kilpailija-analyysi. (Alhola & Lauslahti 2005, 64-65.)

Nykyään johdon laskentatoimessa pyritään keskittymään strategisesti tuottojen ja kustannusten muodostumiseen. Tuottojen ja kustannusten suhde on yritystoiminnassa keskeisessä asemassa, koska monissa tapauksissa sen avulla saavutetaan parhaiten etua kilpailijoihin nähden, mikäli yrityksen tuotteen tai palvelun laatu ei tästä kohtuuttomasti kärsi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 338-339.)

Teknologisen kehityksen ja kilpailuympäristön aktivoitumisen myötä myös informaatio-tarve on reaaliaikaistunut, jotta johtajat pystyvät tekemään mahdollisimman perusteltuja päätöksiä saamansa tiedon pohjalta. Mikäli tieto ei ole päivitettyä vaan se on esimerkiksi kuukausia vanhaa, saattaa sillä olla selviä vaikutuksia kilpailukykyyn ja kustannus-tuotosuhteeseen. Reaaliaikaisen informaation avulla pystytään myös paremmin seuraamaan tehtyjen päätösten vaikutuksia. (Ovaska 2018b.)

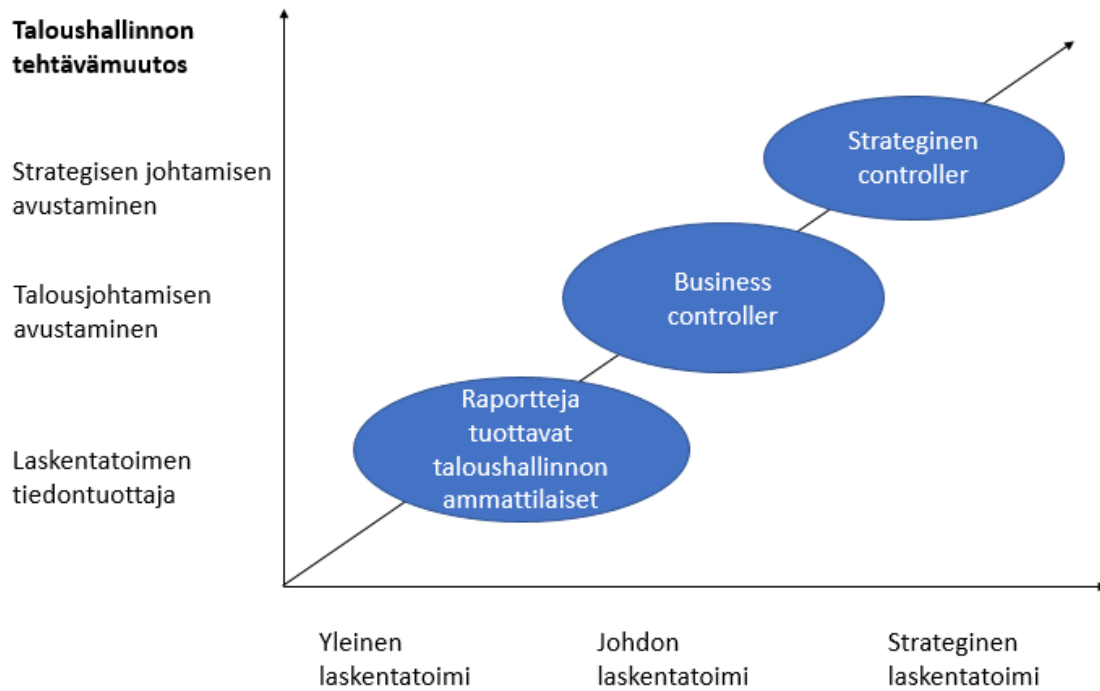
## 2.3 Laskentatoimi yritysympäristössä

Laskentatoimen avulla yritys pyrkii saamaan tärkeää tietoa siitä, missä kohdin prosesseja taloudellisia ongelmakohtia löytyy ja millaisia ratkaisuja niihin olisi löydettävissä. Laskentatoimi toimii ikään kuin saranana, jolla liitetään yrityksen raha – ja reaali prosessit toisiinsa. Reaali prosessilla tarkoitetaan yrityksen hankkimien hyödykkeiden, esimerkiksi raaka-aineiden, siirtymistä tavarantoimittajilta asiakkaalle saakka. Rahaprozessilla tarkoitetaan siirtyvää rahaa reaali prosessin suoritteiden maksuna. Rahaprozessi tarkoittaa siis yksinkertaistettuna palveluketjuun liittyviä rahasuorituksia. (Yritystoiminta ja laskentatoimi.)

Jatkuvan voiton tekemisessä ei siis auta pelkästään se, että tarkastellaan, millaisia tapahtumia kassassa on kullakin ajanjaksolla ollut, vaan vähintään yhtä tärkeää on tietää se, millaisessa toimintaympäristössä yritys toimii ja millainen yrityksen reaali prosessi on. Laskentatoimea käytetäänkin apuna suunnittelussa, erilaisten määräysten jakamisessa ja valvonnassa. (Yritystoiminta ja laskentatoimi.)

Edellä mainittujen asioiden lisäksi laskentatoimen tärkeimpiin tehtäviin kuuluu tiedon kerääminen ja rekisteröinti yritystalouden kehittämistä varten. Taloushallinnon haasteet ovat kasvaneet merkittävästi viime vuosina. Teknologian kehitys on luonut muutospainetta myös yrityksen taloushallinnolle esimerkiksi uusien, tehokkaampien järjestelmien hyödyntämismahdollisuuden myötä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 16-17.)

Taloushallinnon ammattilaisten rooli on muuttunut enemmän tiedon keräämisen ja arkistoinnin suuntaan, kun taas tiedontuottajina nykyään toimivat yrityksen taloutta johtavat henkilöt. Yrityksen johtamisen avustamiseen painottuvaa roolia taloushallinnossa voidaan kutsua business controlleriksi tai strategiseksi controlleriksi riippuen työnkuvasta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 16-17.) Tätä havainnollistetaan kuviossa 3.



Kuvio 3. Laskentatoimen roolin muuttuminen tiedontuottajasta päätöksenteon tueksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 16).

## 2.4 Laskentatoimen hyväksikäyttö yrityksen organisaatiossa

Laskentatoimea hyödynnetään yrityksissä kahdessa eri tarkoituksessa. Laskentatoimen avulla tietoa rekisteröidään ja hyödynnetään tarkastelemalla yrityksen toiminnan tuottavuutta sekä taloudellista tilaa kokonaisuutena. Näitä asioita hoitavat ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi. Ulkoinen laskentatoimi on yrityksen kirjanpitoa ja pakollisia laskelmia, kun taas sisäisen laskentatoimen laskelmat tuotetaan itse erilaisten järjestelmien ja raporttipohjien kautta. (Alhola & Lauslahti 2005, 27-28; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.)

Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi tuottavat tietoa omille kohderyhmilleen. Ulkoinen laskentatoimi tuottaa lakisääteistä informaatiota esimerkiksi tilintarkastusorganisaatiolle ja sisäinen laskentatoimi tuottaa informaatiota yrityksen sisäisiin käyttötarkoituksiin johdon päätöksenteon avuksi. (Alhola & Lauslahti 2005, 27-28; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.) Tämä käy esille taulukosta 1.

Johdon laskentatoimi suuntautuu tuottamansa tiedon valossa pitkälti tulevaisuuteen, kun taas muu laskentatoimi analysoi historiallista dataa ja antaa viitteitä asioiden historialli-

sesta kehittymisestä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33). Sisäinen laskentatoimi on yksityiskohtaisempaa kuin ulkoinen laskentatoimi. Ulkoisen laskentatoimen avulla informoidaan ulkopuolisia säädelyillä tavoilla, kun taas sisäisessä laskentatoimessa tietoa tuotetaan yrityksen omiin käyttötarkoituksiin. Tämä käy selville taulukosta 1.

Taulukko 1. Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi vertailussa (Kinnunen & Laitinen & Laitinen & Leppiniemi & Puttonen 2004, 69-71).

	<b>SISÄINEN LASKENTATOIMI</b>	<b>ULKOINEN LASKENTATOIMI</b>
Tiedon käyttötarkoitus	Auttaa johtajia päätöksenteossa ja asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa	Organisaation taloudellisen tilan viestittäminen sijoittajille, pankkeille, sääntelyelimille ja muille ulkopuolisille
Pääasialliset käyttäjät	Osastojohtajat, controllerit	Ulkopuoliset sidosryhmät
Keskittyy ja korostaa	Tulevaisuutta (esimerkiksi vuoden 2018 budjetti laaditaan 2017) – käytetään myös menneisyyden lukuja	Menneisyyttä (esimerkiksi tilinpäätös vuodelta 2013 laaditaan vuonna 2014)
Mittaustavat- ja säännökset	Perustuu kustannustuottosuhteen normistoon mutta normistoa ei ole	Tilinpäätös pitää laatia esimerkiksi IFRS-standardien mukaan ja se pitää hyväksyttää ulkopuolisilla tilintarkastajilla
Aikaväli ja raporttityypit	Vaihtelee tunneista jopa 20 vuoteen. Taloudelliset ja muut raportit tuotteista, osastoista, alueista ja strategioista	Vuosittaiset ja neljännesvuosittaiset raportit, yleensä koskevat yritystä kokonaisuutena
Soveltaminen käytännössä	Suunniteltu vaikuttamaan johtajien ja muiden työntekijöiden työskentelyyn	Pääasiassa raportoi taloudellisia tapahtumia

## 2.5 Ulkoinen laskentatoimi

Ulkoista laskentatoimea sääntelevät suhteellisen tarkasti kansainväliset lait ja asetukset, esimerkiksi IFRS-standardi ja kirjanpitolaki. Ulkoisen laskentatoimen avulla tuotetaan tietoa ulkopuolisten informoimista varten. Yritys raportoi tilinpäätöksellään kuluneen tilikauden menestyksensä esimerkiksi sijoittajille ja muille tätä tietoa käyttäville sidosryhmille sekä yhteisöille. Tilinpäätös laaditaan liikekirjanpidon rekisteröimän aineiston perusteella ja siitä sidosryhmät saavat selville muun muassa yrityksen tuloksen. Tilinpäätöksen perusteella päätetään esimerkiksi se, paljonko voittoa jaetaan osakkeenomistajille osaketta kohden. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 25.) Vastaavia pakollisuuksia sisäisessä laskentatoimessa ei ole.

## 2.6 Johdon laskentatoimi

Sisäistä laskentatoimea kutsutaan myös operatiiviseksi laskentatoimeksi ja johdon laskentatoimeksi (Alhola & Lauslahti 2005, 30). Käsitteenä johdon laskentatoimi on yleistynyt sisäisen laskentatoimen sijasta. Tällä käsitteellä pyritään korostamaan yritysjohtoa laskennan tuottaman informaation hyödyntäjänä, vaikka yrityksen organisaatiossa moni muu johdon ohella sisäisen laskentatoimen tuottamaa tietoa hyödyntääkin. (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 130-131.) Sisäiseen laskentaan kuuluu tänä päivänä entistä oleellisempänä osana jatkuvan ennustamisen näkökulma (Ovaska 2018b).

Johdon laskentatoimi on tiedon kokoamista, hallitsemista ja analysointia sekä saadun tiedon välittämistä eteenpäin organisaation sisällä. Tärkeää johdon laskentatoimen kannalta on, että eri tasoilla vastuutehtävissä työskentelevät, raportteja tuottavat henkilöt ymmärtävät, mitä heidän raporteillaan kulloinkin halutaan saavuttaa ja mihin erilaisia raportteja käytetään. Myös raportteja tuottavien henkilöiden lisäksi kaikkien työntekijöiden olisi hyvä osata lukea johdon laskentatoimen raportteja. Laskelmia tehdään yleensä tasisin väliajoin, mutta erityismerkitys niillä on vaativissa päätöksentekotilanteissa. (Alhola & Lauslahti 2005, 30.)

Taulukko 2. Johdon laskentatoimen osa-alueet (Ikäheimo ym. 2009, 131).

OHJAUS			PÄÄTÖKSENTEKO		
Strategia-suunnittelu	Budjetointi ennustaminen	Suorituksen arviointi, palkitseminen	Hinnoittelu	Investoinnit	Muut päätöksentekotilanteet
KUSTANNUS- JA KANNATTAVUUSLASKENTA					

Johdon laskentatoimen laskelmat perustuvat ulkoisen laskennan tuottamiin laskelmiin, esimerkiksi tilinpäätökseen. Laskennassa käytetyt tavat – esimerkiksi jaksotukset ja dimensiot – yritys määrittelee itse tilanteesta riippuen. Tämä voi johtaa siihen, että ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen laskelmat poikkeavat toisistaan. (Alhola & Lauslahti 2005, 30.)

Johdon laskentatoimen laskelmista hyviä esimerkkejä ovat esimerkiksi investointilaskelmat ja budjetit. Niiden tarkoitus on auttaa yritystä ja erityisesti sen johtoa niin tekemään päätöksiä kuin tarkkailemaankin yrityksen rahavaroja ja varmistamaan yrityksen kilpailuetua markkinoilla. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi kustannusrakenne, tuottavuus sekä tehokkuus suhteessa kilpailijoihin. Yhteistä kaikille johdon laskentatoimen laskelmille on se, että jokainen laskelma perustuu yrityksen strategiaan. Suunnittelulaskelmien lisäksi johdon laskentatoimi tuottaa myös tiedon siitä, onko tavoitteisiin päästy ja samalla myös sen, miksi tavoitteisiin on tai ei ole päästy. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14-15.)

Sisäisellä laskennalla tehdään siis laskelmia, jotka auttavat yritystä viemään toimintaansa eteenpäin. Se, millaisia asioita hyödynnetään sisäisen laskennan raporteilla saatavasta tiedosta, on yrityksen päätettävissä. Sisäistä laskentaa on käytännössä kaikki se, mitä tehdään ulkoisen laskentatoimen pohjalta. Esimerkiksi laskutus tehdään kuukausittain raportointia varten valmiiksi, jonka jälkeen mietitään sitä, missä kohdissa liiketoiminnassa on parannettavaa. Lisäksi ulkoisen laskentatoimen pohjalta pohditaan jatkuvasti sitä, miten yrityksen eri liiketoimintojen kannattavuus ja kasvu saadaan paranemaan. (Ovaska 2018b.)

Käytännössä sisäisen laskennan raporteja ovat esimerkiksi laskelmat, joissa tarkastellaan tietyn paikkakunnan lääkäreiden palkkatasoa ja sitä, millaisia vaikutuksia sillä on



liiketoiminnon kannattavuuteen ja kasvuun. Lisäksi käytännössä sisäisen laskentatoimen avulla pystytään päättämään esimerkiksi se, millaisia toimenpiteitä esimerkiksi markkinoinnin kannattaa tehdä myyntiasteen kasvattamiseksi tai sen vakiinnuttamiseksi halutulle tasolle. Sisäinen laskentatoimi tarjoaa monia vaihtoehtoisia ratkaisuja yritystoiminnan keskeisiin kysymyksiin. Yrityksen sisällä on sitten päätettävä, miten, koska, missä ja millaisia toimenpiteitä asioiden edistämiseksi tehdään. (Ovaska 2018b.)

Esimerkiksi ne yritykset, jotka ovat ulkoistaneet laskentatoimensa, tyytyvät tekemään laskentatoimessaan vain pakolliset asiat. Sisäinen laskenta näissä tapauksissa hoituu käytännössä yrittäjän itse päätellessä ja päättäessä asioita. Käytännössä siis sisäistä laskentaa ei ole ollenkaan vaan kaikki johtajien päätöksenteko perustuu yrittäjän mielikuviin siitä, mikä olisi missäkin tilanteessa oikea ratkaisu. Tällaista sisäistä laskentatoimea on luonnollisesti harjoitettu jo yrittämisen alusta asti, mutta varsinaisesti sisäinen laskentatoimi on ottanut harppauksia eteenpäin vasta viimeisten vuosikymmenten aikana. (Ovaska 2018b.)

## 2.7 Johdon laskentatoimen osa-alueet

Valtiokonttorin mukaan sisäiseen laskentaan yleisesti katsotaan kuuluvan kustannuslaskenta, hinnoittelulaskenta, sisäinen budjetointi, tulosityksikkölaskenta, investointilaskelmat ja strateginen laskentatoimi. Jokaisella laskentamenetelmällä käytetään erilaisia laskentatapoja määritettäessä kunkin aihepiirin tarkoittamia tietoja. Tietojärjestelmien automaation ja kehittymisen takia erityisesti sisäinen laskenta painottuu tiedon analysoimiseen ja sen jatkojalostamiseen yritystoiminnan konkreettista kehittämistä varten. (Halonen 2013.) Taulukossa 3 kuvataan johdon laskentatoimen osa-alueita.

Taulukko 3. Johdon laskentatoimen laskentamenetelmiä (Halonen 2013).

## Johdon laskentatoimi, sisäinen laskenta

Kustannuslaskenta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lisäys- ja jakolaskenta; kust.paikat, suoritteet, vyörytys , yk-lisät</li> <li>• Toimintolaskenta; resurssit, toiminnot, ajurit, laskentakohteet</li> <li>• Standardikustannuslaskenta; reseptit, poikkeamavertailu</li> </ul>
Hinnoittelulaskenta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Markkinaperusteinen</li> <li>• Kustannusperusteinen (OKA , normaali - vs keskimääräiskalkyyli)</li> <li>• Tavoiteperusteinen (Hinta – voitto = sallitut kustannukset)</li> </ul>
Sisäinen budjetointi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budjetoinnin rakenne; kokonais- ja osabudjetit</li> <li>• Budjetointikausi; vuosi, kuukausi, rullaava, liukuva</li> <li>• Budjetointimenetelmät; break down, build up, simulointi</li> </ul>
Tulosityksikkölaskenta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Profit center analysis vs. cost center</li> <li>• Johtamisjärjestelmä, vastuu, delegointi</li> </ul>
Investointilaskelmat	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Takaisinmaksuaika</li> <li>• Nykyarvo-, annuiteetti- ja sisäisen korkokannan menetelmä</li> <li>• Pääoman tuottoaste, ROI</li> </ul>
Strateginen laskentatoimi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasapainotetut mittarit (BSC), strateginen laskenta SBA</li> <li>• Prosessilaskenta , toimintoketjut (ABC), laatu TQM jne.</li> <li>• Ympäristölaskentatoimi</li> </ul>

### 2.8 Johdon laskentatoimen ongelmat päätöksenteossa

Johdon laskentatoimen ongelmien tunteminen auttaa ymmärtämään sisäisen raportoinnin erilaisia ratkaisumalleja yritysmaailmassa. Esimerkiksi johdon laskentatoimen laajuus-, arvostus-, kohdistus- ja jaksotusongelmat voidaan ratkoa monin eri tavoin, jolloin saadaan eri tarpeita palvelevia raportteja järjestelmistä. Käytetäänkö arvoina hankintahintaista arvostusta samaan tapaan kuin ulkoisessa laskennassa vai kenties jotain muuta? Miten esimerkiksi johdon palkat kohdistetaan kustannuslaskennassa? Ratkaisut näihin ongelmiin ovat yrityskohtaisia eikä kautta linjan vallitsevaa konsensusta voida löytää. Lukujen johtamistavat vaikuttavat jonkin verran siihen, miten saatuja lukuja pitäisi tulkita. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33, 41-43).

Laajuusongelmalla tarkoitetaan sitä, että yrityksen täytyy tehdä itselleen selväksi kuluja ja tuottoja mittaustavat. Laskentatoimessa on oltava selvillä siitä, mitkä erät lasketaan tuotoiksi tai kuluiksi. Ratkaistavana kysymyksenä on myös se, tarkastellaanko laskentatoimessa kaikkia aiheutuneita tuottoja tai kuluja vai ainoastaan liiketoiminnasta

syntyneitä. Tällaisia ongelmia aiheuttavat lähinnä yrityksen kirjanpidossa muiden tuottojen ja kulujen alla olevat rahaerät sekä rahoituskulut ja poistot. Erityisesti sisäisen laskentatoimen osalta tämä on merkittävä asia, koska johtajien tulee tilanteen mukaan päättää, miten he raporttinsa tuottavat ja miten niitä tulkitaan. Joskus raportit saattavat muuttaa merkittävästikin ulkomuotoaan, kun tuottoja ja kuluja otetaan huomioon eri tavalla. Tästä syystä on tärkeää myös se, että kaikki tarvittava tieto on ajan tasalla päivitettyinä tietokannoissa jatkuvasti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41; Yritystoiminta ja laskentatoimi.)

Arvostusongelma on erityisesti kausiluonteista toimintaa harjoittavilla yrityksillä merkittävä, koska esimerkiksi raaka-aineiden hinnat vaihtelevat kausittain. Esimerkiksi kaupan alalla vihannesten hinnat vaihtelevat jatkuvasti. Näin ollen raaka-aineiden hankinnasta saattaa syntyä yllättäviäkin kulueriä, jotka pitää yrittää korvata esimerkiksi nostamalla tuotteen tai palvelun hintaa kuluttajalle. Ongelma syntyykin siitä, käytetäänkö laskelmia tehtäessä keskimääräisiä hintoja vai painotetaanko hintoja kausivaihteluiden määrällä. Tähän kuluu tietysti työaikaa ja sekin pitää kululaskelmissa arvottaa jollain tavalla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42; Yritystoiminta ja laskentatoimi.)

Kohdistamisongelmalla tarkoitetaan sitä, miten yhteisiä kustannuksia kohdistetaan tuotteille. Esimerkiksi yrityksen ylimmän johdon palkkojen kohdistaminen kustannuspaikoille laskelmia tehdessä on yksi ongelma. Toinen ongelma voisi esimerkiksi olla se, miten esimerkiksi ravitsemusalalla kohdistetaan ruokaa valmistavien henkilöiden palkat yhdelle ruoka-annokselle, koska päivittäin ei toimiteta vakiomäärää ruoka-annoksia. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 42; Yritystoiminta ja laskentatoimi.)

Mittaamisongelma liittyy eritoten kustannuslaskentaan. Miten yritys huomioi eri tulosityksiköiden aiheuttamat kulut esimerkiksi tilikartassaan? Onko tilikartta sellainen, josta kaikki raportteja tulkitsevat eri osastojen henkilöt saavat tarpeeksi tarkkaa informaatiota? Mikäli tilikartta ei luo pohjaa tarkalle informaatiolle, voivat osastojen kustannustuottosuhteet olla epätarkkoja ja tämän myötä oikeaa tietoa jokaisesta osastosta ja sen toiminnasta ei saada. Ongelman hyvällä ratkaisemisella ja huolellisella dokumentoinnilla varmistetaan tarkan tiedon saanti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 43.)

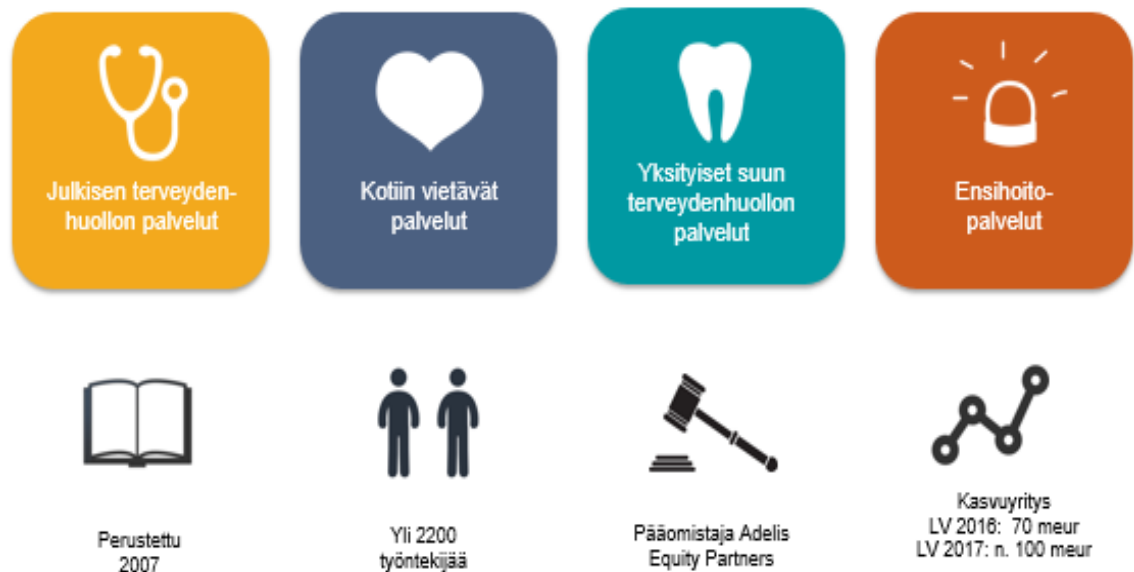
Yrityksen laskentatoimen ongelmien tunteminen helpottaa suunniteltaessa laskentareporttien rakennetta ja näin ollen auttaa myös jatkossa raporttien tulkitsemista. Ilman ongelmien tuntemista raportteja tulkittaessa niistä ei saada kaikkea hyötyä irti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 43.)

### 3 Med Group -konserni

#### 3.1 Yleistä Med Groupista

Med Group Oy on vuonna 2007 Kustaa Pihan ja Ali Omarin perustama sosiaali- ja terveydenhuoltoalan yritys. Yhtiö aloitti toimintansa ambulanssipalveluista vuonna 2007, laajeni lääkäri- ja hammaslääkäripalveluihin vuonna 2008, kotipalveluihin ja vammaisten avustajapalveluihin vuonna 2009 ja yksityisiin hammaslääkäripalveluihin vuonna 2011. (Med Group Oy.)

Vuonna 2014 yhtiön enemmistöomistus siirrettiin Ruotsiin nykyiselle pääomistajalle Adelis Equity Partnersille, joka osti sen Terveysrahasto Oy:lta (Med Group Oy). Vuonna 2018 Adelis myi Med Groupin Tradekalle heidän laajentaessaan toimintaansa hoiva-alalle. Kaupan toteutuminen edellyttää kilpailuviranomaisen hyväksyntää. (Talouselämä.) Kuviossa 4 on havainnollistettu Med Groupin perustiedot ja liiketoiminnan osa-alueet.



Kuvio 4. Med Group Oy lyhyesti (Helander 2018).

### 3.2 Liikeidea

Med Groupin liikeidea on tuottaa sosiaali- ja terveydenhuoltopalveluja sitä tarvitseville Suomen sisällä. Yrityksen päätoimialoja ovat ensihoito, lääkäripalvelut, suun terveydenhuolto sekä hoivapalvelut, joiden lisäksi yritys tarjoaa myös henkilökohtaista avustajapalvelua. Yksityisasiakkaille tarjolla on muun muassa hammaslääkäripalveluja ja sosiaalipalveluja. (Med Group Oy.)

Tällä hetkellä yritys tuottaa laaja-alaisesti terveydenhuoltopalveluja julkisen sektorin kumppanina yhteistyössä sairaanhoitopiirien ja eri julkisyhteisöjen kanssa. Yrityksen tavoitteena on olla arvostettu, vastuullinen ja luotettava yhteistyökumppani, jonka osaaminen on laaja-alaista ja jonka palvelut ovat vaikuttavia, joustavia sekä tarjoavat parhaan asiakaskokemuksen. (Med Group Oy.)

### 3.3 Liikevaihto ja kasvu

Med Group -konsernin liikevaihto oli 69,3 miljoonaa euroa vuonna 2016 ja yhtiö työllisti 1449 henkilöä (Kauppalehti 2017). Liikevaihto nousi 27,8 prosenttia vuoteen 2015 verrattuna. Med Group on yksi sosiaali- ja terveystalvelujen voimakkaimmin kasvavista palveluntuottajista. Med Group pyrkii kasvattamaan liikevaihtoaan merkittävästi ja tulee pääsemään vuoden 2017 loppuun mennessä noin 100 miljoonaan euroon. (Med Group Oy.)

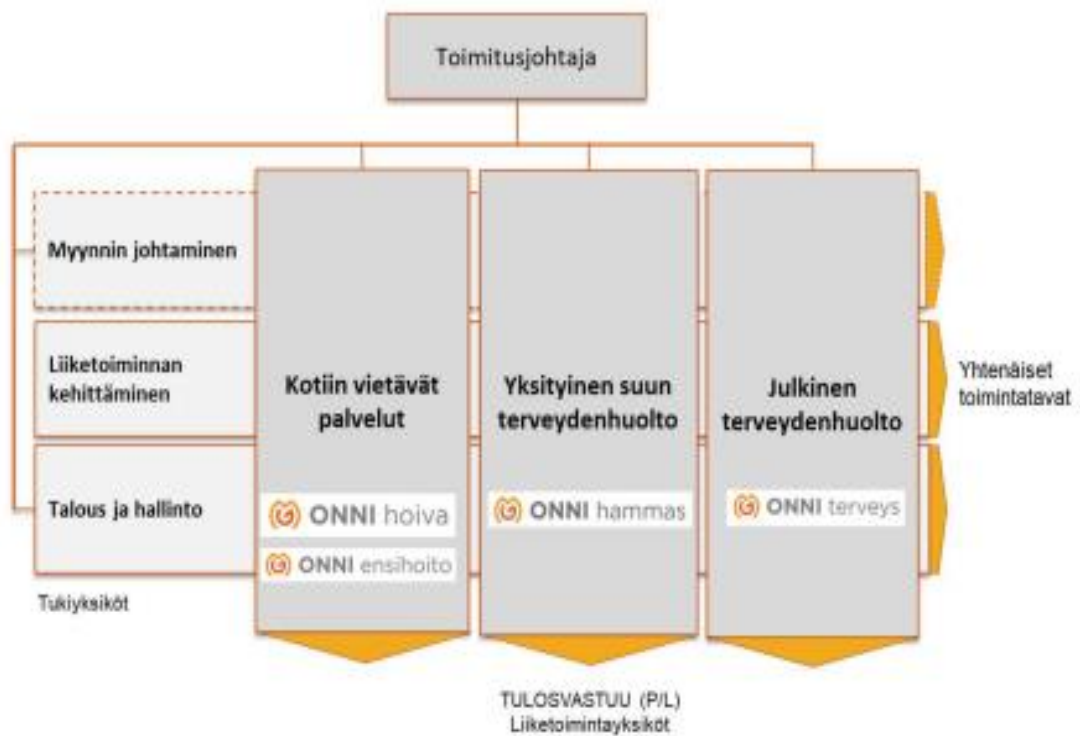
Liikevaihdon kehitys tapahtuu sekä yritysostojen että olemassa olevien yhtiöiden liikevaihdon kasvattamisen kautta. Esimerkiksi vuoden 2017 alussa Med Group osti CityWork SoTe-palvelut Oy:n ja sen tytäryhtiöt, jonka myötä Med Group konsernin liikevaihto kasvoi 15 miljoonalla. Oston myötä hoitoa ja huolenpitoa saavien ihmisten määrä kasvoi, mutta myös vaikuttavuus lisääntyi maantieteellisesti tarkasteltuna. (Med Group Oy.)

### 3.4 Konserni- ja organisaatorakenne

Med Group -konsernin johtamisjärjestelmä on johdonmukainen. Kokonaisvastuussa konsernin toiminnasta vastuussa on toimitusjohtaja, jonka apuna toimii johtoryhmä. Johtoryhmään kuuluu talousjohtaja, kehitysjohtaja sekä 3 liiketoimintojen johtajaa. Talousjohtajalla on vastuullaan yrityksen talouden johtaminen. Puolestaan kehitysjohtaja pyrkii

viemään toimintaa mahdollisimman tehokkaasti eteenpäin kokonaisuutena, kun itse liiketoimintojen johtajat ovat vastuussa oman yksikkönsä toiminnasta ja sen kehittämisestä. (Helander 2018.)

Vuonna 2017 tulleen brändiuudistuksen myötä liiketoimintojen käyttämät nimet muutettiin Onni Hampaaksi, Onni Terveudeksi, Onni Hoivaksi ja Onni Ensihoidoksi. Brändiuudistuksen tavoitteena on yhtenäistää konsernia yhden brändin alle ja tämän myötä yhtenäistää konsernin liiketoimintaa. (Helander 2018.) Kuviossa 5 kuvataan Med Groupin organisaatiota kokonaisuudessaan.



Kuvio 5. Med Groupin organisaatiokaavio (Ovaska 2018a).

### 3.5 Tulevaisuuden näkymiä

Tulevaisuudessa nykyisen hallituksen ajaman sosiaali- ja terveystalouden uudistuksen tuomat muutokset tulevat olemaan merkittävä tekijä Med Groupin liiketoiminnan kannalta. Uudistus tulee vaikuttamaan kaikkiin Med Groupin liiketoimintayksiköihin joko suoraan tai epäsuoraan. Tämä lisää sekä mahdollisuuksia että uhkakuvia uusille liiketoimintamalleille. Sosiaali- ja terveystalouden uudistukseen kohdistuu merkittävästi mielen-

kiintoa julkisessa keskustelussa, mikä kiinnittää huomiota osaltaan myös yksittäisiin toimijoihin. Uudistuksen käsittelemisessä ja liiketoimintaan sopeuttamisessa tarvitsee olla tarkkana, koska sillä voi olla merkittäviä vaikutuksia yhtiön imagoon ja maineeseen. (Ovaska 2018b.)

Mediassa onkin käyty paljon poliittista keskustelua siitä, miten yksityisen yritysten tarjoama palvelu vaikuttaa terveydenhuollon loppuasiakkaiden hyvinvointiin. Palvelun laatu on Med Groupille tärkeä asia ja se tulee takaamaan Med Groupin liiketoiminnan kehittämisen ja kasvamisen myös jatkossa, vaikka alan kilpailu saattaa koventuakin sosiaali- ja terveyspalveluiden uudistuksen myötä. Tällä hetkellä kilpailu on jo kovaa ja markkinalla on muutama vahva tekijä, joiden kanssa täytyy pystyä kilpailemaan. Nähtäväksi jää, miten sosiaali- ja terveyspalvelualan uudistus konkreettisesti vaikuttaa Med Groupin liiketoimintaan. Med Groupin sisällä yrityksen uskotaan olevan erittäin vahva toimija alalla myös sosiaali- ja terveyspalvelualan uudistuksen vaikutusten jälkeen. (Ovaska 2018b.)

## **4 Raportoinnin tehtävä informaation tuottajana**

### **4.1 Raporttien perusta**

Johdon laskentatoimen raportit perustuvat ulkoisen laskentatoimen tuottamiin laskelmiin, esimerkiksi tilinpäätökseen. Jotta johdon laskentatoimen raporteilla olisi mahdollisimman tarkkaa lähtötietoa kirjanpidon ja tilinpäätöksen perusteella, on kirjanpidossa tärkeää eritellä tuotot ja kulut huolellisesti eri dimensioille. Mitä tarkemmin dimensiot jakavat tuottoja ja kuluja, sitä parempaa tietoa raportit antavat. (Lahti & Salminen 2008, 148-149.)

Dimensioita ovat esimerkiksi liiketoimintayksikkö, kustannuspaikka, asiakas ja projekti. Dimensioita voi määritellä haluamansa verran ja dimensioiden käyttö riippuu siitä, mitä tietoa raportoidaan. Esimerkiksi kannattavuuden raportointia varten tarvitaan edellä mainittujen dimensioiden lisäksi tuote- ja tuoteryhmäkohtaista tietoa. (Lahti & Salminen 2008, 148-149.)

## 4.2 Raportoitavan tiedon käsittelemisen tavoite

Usein yritysten tavoitteena on luoda tietojärjestelmä, jossa informaatiota on niin ulkoisen kuin sisäisenkin laskentatoimen käyttöön. Järjestelmään tallentuu esimerkiksi budjetointia tarkkailtaessa yrityksen ulkoisen laskentatoimen tuottamaa tietoa. Tämän myötä yrityksen raportointijärjestelmä rakentuu niin sisäisen kuin ulkoisenkin laskentatoimen pohjalle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 265.)

Med Groupilla on käytössään tietovarasto, johon tulee kaikki yrityksen keräämä data. Tietovarastoon kerätään kaikista järjestelmistä dataa, jota hyödynnetään toiminnan suunnittelussa ja sen raportoinnissa. Tietovaraston idea on olla se paikka, josta lopullinen totuus asiasta kuin asiasta löytyy. (Korpi 2017.)

Med Groupin tapauksessa tämä tarkoittaa sitä, että raportointijärjestelmiä pyritään yhdenmukaistamaan niin, että kaikilla konsernin yhtiöillä olisi käytössään samat raporttipohjat, joita muokataan kutakin käyttötarkoitusta varten. Mikäli konsernin yhtiöt eivät käytä samoja periaatteita raportoitavien lukujen tuottamisessa, on yhtiötä haastavaa kehittää yhdessä toimivaksi kokonaisuudeksi. (Korpi 2017.)

Tällä hetkellä Med Group käyttää sisäisen laskennan raportoinnissaan pääasiallisesti Tableau-ohjelmistoa, jonka tarkoitus on auttaa raportoinnin läpiviemisessä ja sen kehittämisessä. Tableaun avulla saa muokattua raportteja käyttäjän haluamaan muotoon. Tietovaraston datan hyödynnettävyys on palveluliiketoiminnassa avainasemassa. Mitä parempaa ja tarkempaa dataa yrityksellä on saatavilla, sen tehokkaammin yritys pystyy toimintaansa parantamaan sekä asiakkaitaan palvelemaan. Datan hyvyys riippuu erityisesti siitä, kuinka ajan tasalla se on, mutta myös siitä, kuinka helposti sitä voi hyödyntää. (Korpi 2017.)

## 4.3 Raportointijärjestelmien valinta

Yrityshierarkiassa tieto kulkee sitä tuottavilta henkilöiltä niille, jotka raportoivat tietoa omasta näkökulmastaan eteenpäin aina yrityksen johtoportaan saakka. Jokaisella yrityksellä on päätäntävalta käyttämistään raportointijärjestelmistä ja -sovelluksista. (Yritystoiminta ja laskentatoimi.)



Käytettävät sisäisen laskentatoimen järjestelmät tai sovellukset määräytyvät niiden ominaisuuksien perusteella ja voivat olla esimerkiksi informaatiomäärän perusteella tai yrityksen työntekijöitä varten valikoituja. Selander Oy:n mukaan muun muassa yrityksen johdon käsitys laskentainformaation tarpeesta sekä tapa johtaa yritystoimintaa vaikuttavat sisäisen laskennan toteutukseen (Yritystoiminta ja laskentatoimi).

Med Groupilla sisäisen laskennan raportointijärjestelmäksi on valikoitunut Tableau. Sen tehtävänä on jatkojalostaa operatiivista dataa saatuaan sitä tietovarastosta, joka on paikka, missä on kaikki Med Groupin käyttämä raaka informaatio. Tableau on valittu järjestelmäksi sen muokkautumiskyvyn takia. Tableauihin pystyy luomaan monia tarpeita tyydyttäviä raportteja. Lisäksi sitä pystyy kehittämään niin, että se vastaa jatkuvasti muuttuvia liiketoiminnan ja liiketoimintaympäristön tarpeita. (Ovaska 2018b.)

#### 4.4 Raportoinnin tehtävä

Talouden tilaa raportoidaan yrityksissä monin eri tavoin. Liiketoimintasuunnitelmassa määritellään yritystoiminnan näkökulmat, joihin kehittämisessä halutaan vuositasolla keskittyä. Raportteja voi luoda siis monesta eri näkökulmasta sen perusteella, minkälaista tietoa missäkin tilanteessa tai asemassa oleva henkilö kaipaa viedäkseen toimintaa tai tietoa toiminnan ongelmakohdista eteenpäin. (Korpi 2017.)

Raportoinnin tehtävä on olla linkkinä menneen ja tulevan ajan sekä nykyhetken välillä. Lahden ja Salmisen mukaan raportoinnin toisena tärkeänä tehtävänä on antaa kokonaiskuva yrityksen eri toimintojen taloudellisesta ja toiminnallisesta tilasta tietyllä ajanjaksolla. Näiden raporttien avulla tulee liiketoiminnan johtajien saada selville heille tärkein informaatio oikea-aikaisesti ja oikeassa muodossa. Lisäksi raportoinnin tulee tukea suorittavan työn tekemistä auttamalla johtajia johtamaan omia yksiköitänään tekemään asiat tehokkaammin. (Lahti & Salminen 2008, 148 149.)

Med Groupissa esimerkiksi hoivapalvelujen työntekijöiden työtuntien laskutus on vielä joiltain osin paperin varassa. Jotta raportointi olisi yrityksen sisällä parasta mahdollista, on erittäin tärkeää, että kaikkien liiketoimintojen dataa pystytään hyödyntämään kattavasti ja jokaisesta liiketoiminnosta pystytään saamaan mahdollisimman paljon hyödyllistä tietoa tulevaisuuden suunnitelmia varten. (Korpi 2017.)

#### 4.5 Raportoinnin tehtävä Med Groupilla

Sisäisen laskennan raportoinnin ensisijainen tavoite Tableau-järjestelmän avulla on ehdottomasti johdon päätöksen teon tukeminen. Jokaisella liiketoiminta-alueella päätöksiä tekeillä henkilöillä on saamansa tiedon suhteen omat tarpeensa. Tietoja käytetään eri tavoin riippuen siitä, mikä liiketoiminto tai osasto tietoa hyödyntää. Tällä hetkellä kaikkien liiketoimintojen osalta on jo Tableausta saatavia raportteja hyödynnettävissä liiketoiminnan kehittämistä varten. (Ovaska 2018b.)

Sisäisen laskennan Tableau-raportointijärjestelmän avulla pystytään tällä hetkellä saamaan todella monenlaista tietoa irti isosta datamassasta. Dataa pystytään tarkkailemaan hyvin kohdennetusti, mikä on omiaan helpottamaan liiketoiminnan johtamista. Päätöksenteossään tulostavasti henkilöt nojautuvat pitkälti sisäisen laskennan Tableau-raportteihin. (Ovaska 2018b.)

### 5 Raportoinnin kehittäminen Med Groupilla

#### 5.1 Ulkoisen ja sisäisen laskennan roolitus

Tavallisesti yrityksen alkutaipaleella ulkoinen laskenta on huomattavasti tärkeämmässä asemassa kuin sisäinen laskenta. Ulkoisen laskennan myötä yritys hoitaa pakolliset, lakisääteiset laskelmansa ja pyrkii kehittämään liiketoimintaansa sen verran, mitä ulkoisen laskennan avulla saatavasta tiedosta on pääteltävissä. Sisäistä laskentaa yritystoiminnan kehittämisajurina yritykset harjoittavat siinä vaiheessa, kun itse liiketoiminta on saatu aloitettua ja toiminta on kannattavaa. Tämä tarkoittaa sitä, että yrityksellä on vahvistunut ja selkeä näkemys yrityksen kehityssuunnasta. Raportoinnilla tuetaan tätä kehityspolkua. (Ovaska 2018b.)

Med Groupilla on yrityshistoriaa 10 vuotta takana. Monessa tapauksessa pienemmän kokoluokan yritykset harjoittavat laskentaansa vain siltä osin, kun se on pakollista yrityksen koko elinkaaren ajan. Myös yrittäjän tai yrittäjien tuntuma siitä, mikä on missäkin tilanteessa oikea ratkaisu, monessa tapauksessa tekee sisäisen laskennan tarpeettomaksi. (Ovaska 2018b.)

Med Groupin alkuaikoina keskityttiin monen muun yrityksen tavoin ulkoiseen laskentatoimeen. Vasta viimeisen parin vuoden aikana on sisäistä laskentaa lähdetty viemään kunnolla eteenpäin. Tämä myös korostaa sitä, että vaikka yritystoiminta on ollut selkeässä kasvussa jo muutaman vuoden, niin silti yrityksen sisällä ei ole korostettu sisäisen laskentatoimen merkitystä informaation tuottajana eikä liiketoiminnan kehittäjänä. (Ovaska 2018b.)

Tällä hetkellä Med Groupin sisäisen laskennan raportointijärjestelmää pyörittää kolmihenkinen controller-tiimi. Jokaisella controllerilla on oma liiketoiminnallinen vastuualueensa, jonka raportoinnin kehittämisestä hän vastaa. Nämä liiketoiminnan vastuualueet ovat lääkäri-, hoivapalvelu ja ensihoitoliiketoiminta. Controllerit työskentelevät yhdessä ulkoisen laskennan tiimin sekä liiketoimintojen johtajien ja henkilöstön kanssa kehittäen liiketoimintojen toimintaa sekä parantaen näiden mahdollisuuksia toimia kannattavammin kuin aiemmin. (Ovaska 2018b.)

## 5.2 Raportointityökalujen käyttäjät

Raportointityökaluja hyödyntävät monet eri ihmiset yrityksestä riippuen. Esimerkiksi Med Group Oy:ssä hammasklinikoiden toimenpiteet ja hammaslääkäreiden kirjaamat työtunnit tulevat tietovarastoon Opus Dental- järjestelmän kautta, Mahti-järjestelmän kautta tulevat vastaavat ensihoitohenkilökunnan tiedot ja kirjanpito syntyy Lemonsoft-järjestelmän avulla. Tiedon hyödyntämisen kannalta Med Groupilla on siis oleellista, että raportteja järjestelmästä ottavat henkilöt tuntevat oman liiketoimintayksikkönsä periaatteet ja myös itse liiketoiminnan tärkeimmät mittarit. (Korpi 2017.)

Med Groupilla raportteja hyödyntävät pääasiassa kunkin yksikön päällikkö sekä yritysjohto. Talouspäällikkö miettii ulkoisen laskennan asioita taloushallinnon näkökulmasta, aluepäälliköt miettivät asioita ensihoidon, hoivapalveluiden ja hammaslääkäritoiminnan alueiden kehittämisen kannalta ja johtajat miettivät isoja kokonaisuuksia. Kunkin yksikön on siis tiedettävä, mitä informaatiota mihinkin palaveriin kannattaa raportointityökalun avulla hakea. (Korpi 2017.)

Päälliköiden ja johtajien päätöksentekoon vaikuttaa oleellisesti se, millaista tietoa heillä on hyödynnettävänä. Työkalujen hyödynnettävyyden ongelma piilee siis siinä, saako kukin henkilö tarpeellista tietoa moneen eri tilanteeseen vai tarvitseeko yrityksen muokata raportointityökaluaan. Tämän lisäksi Med Groupin tapauksessa harmaita hiuksia

aiheuttaa se, että kyseessä on konserni. Konsernin eri yhtiöillä on aikaisemmin ollut omat toimintatapansa asioiden hoitamiseksi, joten niiden sopeuttaminen Med Groupin konsernitason raportointiin vie aina oman aikansa. Lisäksi on tärkeää arvioida sitä, miten parhaalla mahdollisella tavalla yhdistetään kaikkien yhtiöiden raportointikäytännöt yhdeksi toimivaksi kokonaisuudeksi. (Korpi 2017.)

### 5.3 Käytettävissä olevat raportit tällä hetkellä

Tällä hetkellä Med Groupilla raportteja käytetään johtamaan päivittäistä liiketoimintaa. Med Groupin liiketoiminnan osa-alueita ovat hammaslääkäripalvelut, lääkäripalvelut, ensihoito ja hoivapalvelut. Hammaslääkäripalveluissa raporttien hyödyntäminen on saatu tehokkaasti vietyä päivittäiseen toimintaan. Muissa liiketoiminnoissa sisäistä laskentaa käytetään hinnoittelemaan palvelut oikealle tasolle. Lisäksi liiketoimintojen johtajat raportoivat asioista eteenpäin kuukausittaisissa liiketoimintaa koskevissa palaverissa, joissa keskustellaan toiminnan tuloksesta ja seuraavista tavoitteista. (Ovaska 2018b.)

Tableau-ohjelma tarjoaa edellä mainittuja dimensiориippuvaisia raportteja, joiden pohja luodaan liiketoimintasuunnitelman perusteella. Mittarit on valittu suhteellisesti siten, että esimerkiksi eri kokoiset vastaanotot ovat raportointituloksissa keskenään vertailukelpoisia. Tällaisia mittareita ovat esimerkiksi läheteellä tulleet potilaat tai kalliiden röntgenlaitteiden hyödyntäminen potilaiden hoidossa. Kaikilla vastaanotoilla hoitomahdollisuudet eivät ole samat maantieteellisestä sijainnista tai potilastyypeistä riippuen. Liiketoimintaa raportoinnin avulla kehitettäessä on pakko pyrkiä saamaan täsmällistä informaatiota siitä, missä kukin vastaanotto menee tällä hetkellä ja miten vastaanottokohtaiset ongelmat ovat ratkaistavissa. (Korpi 2017.)

#### 5.3.1 Hammaslääkäri liiketoiminnan raportointi

Med Groupin hammaslääkäri liiketoimintaa harjoitetaan samanaikaisesti kentällä ja hallinnossa. Esimerkiksi aluepäälliköt johtavat toimintaa kentällä klinikoilla ja hammaslääkäreiden keskuudessa. Samanaikaisesti hallinnossa voidaan keskustella yleisistä linjoista liiketoimintajohtajan ja yritysjohtajan kesken. Luonnollisesti kentällä siis vaikuttaa enemmän asioihin, jotka koskevat toimipaikkoja eikä niinkään toimihenkilöitä. Esimerkiksi aluepäälliköt pystyvät tarvittaessa avaamaan klinikoilla varattavaksi lisää aikoja potilaita varten, mikäli näyttää siltä, että tarjonta ei riitä vastaamaan kysyntää. Johtamisen

luonteen erilaisuuden myötä myös järjestelmästä saatavien raporttien tulee palvella monia eri tarkoituksia. (Ovaska 2018b.)

Med Groupilla on tämän takia luotu kosolti erilaisia raportteja palvelemaan mahdollisimman kattavasti yrityksen työssään raportteja hyödyntävää henkilöstöä. Esimerkkeinä raporteista toimivat myyntiaste, brutto- ja nettokeskituntilaskutus ja kustannuspaikkatason vertailu. Lisäksi viikkoseurannassa tarkastellaan esimerkiksi avattuja sekä myytyjä tunteja niin hammaslääkäri- kuin klinikkakohtaisesti. (Ovaska 2018b.)

Med Groupin hammaslääkäriklinikat ovat kustannuspaikkoja, joiden toimintaa arvioidaan sekä itsenäisenä klinikkana että vertaillaan muiden klinikoiden vastaaviin mittareihin. Kustannuspaikoittain saatava tieto tulee ulkoisen laskennan tuottamana Tableaun raporteille, joista hammaslääkäritoiminnan aluepäälliköt tai johtajat pystyvät tekemään johtopäätöksiä. Esimerkiksi Med Groupin Esplanadin klinikka lakkautettiin sen takia, että se oli pieni ja Helsingin keskusta haluttiin toimintaa selkeästi johtava klinikka. Bulevardille avatun upouuden, viimeisintä teknologiaa hyödyntävän klinikan toimintaan saamisen jälkeen ei olisi ollut kustannustehokasta pitää kahta saman yhtiön klinikkaa niin lähekkäin toisiaan. (Ovaska 2018b.)

Kustannustehotonta liiketoiminta vastaanotoilla on myös siinä tapauksessa, että paikalla on sopimattomassa suhteessa hoitajia ja lääkäreitä. Tällöin esimerkiksi palkkakustannukset nousevat turhan suuriksi. Hammashygienistejä pyritään siis käyttämään tehokkaasti hammashygienistien tehtävissä ja lääkäreitä lääkäreiden tehtävissä. Ongelmaksi muodostuvat myös lääkärin muutot ja heidän pikainen korvaaminen, jotta potilaiden hoitaminen hoituu tilanteesta riippumatta mahdollisimman hyvin. (Korpi 2017.)

Jokaisella järjestelmään luodulla raportilla on oma tarkoituksensa auttaa päällikköjä sekä johtajia tekemään oikeita päätöksiä kussakin tilanteessa. Tableausta saatavat raportit koskevat esimerkiksi palvelumaksuprosenttia, efektiivistä vuokraprosenttia, laskuttamattomia tunteja sekä asiakkaiden takaisinkutsuprosenttia. Asiakkaiden takaisinkutsuprosentin avulla saadaan tietoa siitä, millä klinikoilla tai hammaslääkäreillä asiakkaat ovat keskimäärin herkempiä palaamaan uudelleen palveltavaksi. Mitä korkeampi tämä prosentti on, sitä paremmalla pohjalla liiketoiminta kyseisellä tarkastelukohteella on. (Ovaska 2018b.)

Hammaslääkäreiden palkkioihin liittyen sisäisen laskennan raporttien avulla pystytään pohtimaan sitä, onko jonkun tietyn esimerkiksi hammaslääkärin keskituntilaskutus tarpeeksi hyvällä tasolla ja millaisia toimenpiteitä joko sen nostamiseksi tai vakiinnuttamiseksi on tarpeen tehdä. Asiakaskunnan vakiintuessa hammaslääkärit yleensä saavat keskituntilaskutuksen tasoaan nostettua, mikäli asiakkaat ovat olleet tyytyväisiä. Tällaisia hammaslääkäreitä yrityksen luonnollisesti kannattaakin pitää palkkalistoillaan ja sellaisia muutenkin tavoitella, koska keskituntilaskutuksella on suoria vaikutuksia hammaslääkäritoiminnan kannattavuuteen niin liiketoimintotasolla kuin myös klinikкатasolla. (Korpi 2017.)

Tableausta saatavien raporttien avulla klinikoiden toiminnan suunnittelu ja edellä mainittujen tilanteiden ehkäiseminen ovat aluepäällikölle mahdollista. Hammaslääkäri liiketoiminnan osalta Med Groupin raportointijärjestelmä tarjoaa kattavasti informaatiota tehokkaan johtamisen ja liiketoiminnan kasvamisen edesauttamiseksi. (Ovaska 2018b.)

### 5.3.2 Lääkäripalvelut ja raportointi

Raporttien perusteella niin Med Groupilla kuin palvelualalla yleisestikin hinnoitellaan yrityksen tuottamat palvelut. Esimerkiksi Med Groupilla lääkäripalvelujen myynti joko suoramyyntinä yllälääkäreille tai niin sanottu kohdistamaton myynti tarpeen ilmetessä tapahtuu raporteista saatavan tiedon avulla. Hyvän asiakassuhteen saavuttaessaan Med Group voi myydä lääkäripalveluitaan ilman kilpailutusta suoraan asiakkaalle, jolloin pystytään vastaamaan asiakkaan tarpeita kattavasti. (Ohtonen 2017.)

Julkinen hankinta - esimerkiksi maakuntien ostaessa terveyskeskusten päivystyksiin lääkäripalveluja yksityisiltä yrityksiltä - on kilpailua sosiaali- ja terveydenhuoltoalan yritysten kesken siitä, kuka pystyy tuottamaan palveluja parhaalla tasolla. Taso riippuu siitä, kuinka paljon palvelun hinnoittelun ja laadun välillä on eroa tarjouksia tekevien toimijoiden kesken. Mitä halvemmalla yritykset pystyvät tuottamaan asiakkaitansa miellyttävää palvelua, sitä helpommin yrityksellä on jalansija markkinoilla myös tulevaisuudessa. Mikäli ensimmäisissä tarjouskilpailuissa ei menestytä, on sisäisen laskennan osalta tarkasteltava laskelmia sekä raportteja ja löydettävä ne kohdat, joissa pystytään toimimaan kilpailijoita paremmin. (Ohtonen 2017.)

Julkisen hankinnan osalta palvelujen tuottajien lisääntyminen alan uudistusten myötä on lisännyt hintakilpailua merkittävästi ja parhaiten ovat menestyneet ne, jotka pystyvät tuottamaan palvelunsa mahdollisimman halvalla. Julkisen hankinnan osalta parin viime vuoden aikana on kunnissa myös herätty siihen, että lääkäreiden laatu on tärkeämmässä asemassa kuin ennen. Tämän myötä myös palvelujen hinnoittelu ja rekrytointiprosessi ovat murroksessa. (Ohtonen 2017.)

Suoramyyynnissä – kuntien ostaessa yksittäisiä lääkäreitä tekemään vuoroja tarpeen ilmetessä – on mukana myös laatulementti, johon Med Group on pyrkinytkin keskittymään. Laatulementin mukana ollessa yritysten on paljon helpompi vaikuttaa siihen, millä hinnalla he voivat palvelua tarjota. Tämän takia myös lääkäreiden rekrytointi helpottuu huomattavasti. Lisäksi kannattavuuden näkökulmasta suoramyyntinä palvelun tuottaminen on yrityksen kannalta mielekkäämpää. (Ohtonen 2017.)

Palvelujen hinnoittelussa sisäistä laskentaa käytetään ohjaamaan palveluista pyydettävää hintatasoa oikeaan suuntaan. Julkisissa tarjouskilpailuissa eri palveluntarjoajien kesken on mahdotonta tietää, mitä hintaa millaisestakin palvelusta muut alan yritykset tarjoavat ostajalle. Sisäisen laskennan tuottamien raporttien rooli hinnoittelussa on auttaa lääkäripalvelujen liiketoimintojen johtajia ja päälliköitä antamaan paras mahdollinen arvio siitä, millä hinnalla oman yrityksen kannattaa kilpailuun lähteä. Tarjouskilpailuun lähtiessä on analysoitava historiallisesti sitä, miten ennen samankaltaisista palveluista ovat tuottajat pyytäneet. Tähän hintatasoon tulee lisätä yleisen markkinakehityksen vaikutukset tarkasteluaikavälillä. (Ohtonen 2017.)

Tällä hetkellä Med Groupin sisäisen laskennan raportit hinnoitteluun liittyen antavat tietoja siitä, mikä on sopimusten hintataso tietyillä maantieteellisillä alueilla tai palvelutyypillä. Vaikka raporteilta saatava tieto antaisikin yllättävän positiivisen kuvan hintatasosta tällä hetkellä, on tarjouskilpailuun lähdetessä analysoitava huolellisesti markkinatilannetta ja varmistauduttava siitä, ettei tule turhaan ylihinnoiteltua itseä tarjouskilpailusta pois. Raporttien oikeanlaisella hyödyntämisellä hinnan asetanta helpottuu huomattavasti. (Ohtonen 2017.)

Tässä vaiheessa pitää kuitenkin muistaa se, että ostopalvelujen myynti voi alkaa halvalla hinnalla ja sen jälkeen asiakkaiden ollessa tyytyväisiä, yritys voi nostaa palveluidensa hintaa. Monesti tarjouskilpailuissa yritykset saattavat tarjota palvelujaan alihinnalla ja palvelujen osoittautuessa toimivaksi kokonaisuudeksi, asiakas voi olla valmis maksa-

maan palvelusta enemmän. Kuntien ja sairaanhoitopiirien kanssa liiketoimintaa harjoitettaessa täytyy muistaa se, että asiakkaalla on tietty rahamäärä tiettyjen välttämättömien palveluiden takaamiseksi kunnan asukkaille. (Ohtonen 2017.)

Palvelualalla kilpailijat seuraavat toistensa edesottamuksia monesta näkökulmasta, jolloin on paremmat lähtökohdat menestyä paremmin tulevaisuudessa. Esimerkiksi alueellinen kilpailu palvelun hinnalla ja laadulla on ollut viime aikoina suhteellisen voimakasta. Tämä on aiheuttanut sen, että tietyt kilpailijat ovat joutuneet heikkoon asemaan. (Ohtonen 2017.)

### 5.3.3 Muut liiketoiminnot ja raportointi

Myös Med Groupin muut liiketoiminnan osa-alueet hyödyntävät erilaisia raportteja omien tehtäviensä hoitamiseksi. Esimerkiksi markkinointiosasto käyttää sisäistä laskentaa rahan johtamiseen. Tällä tarkoitetaan sitä, että jos esimerkiksi klinikan vastaanotolla tietty aikaväli näyttää jo valmiiksi täyteen varatulta aikojen suhteen, kyseiselle maantieteelliselle alueelle ei ole tarpeellista kohdentaa markkinointitoimenpiteitä kampanjoiden tai vastaavien muodossa. Asia kuulostaa varsin yksiselitteiseltä mutta jos markkinointiosastolla ei olisikaan tällaista tietoa käytössään, olisi tilanne varsin eri. Med Groupin tapauksessa konserniyhtiössä tällaisen asian selvittäminen ilman selkeää informaatiota tuottavaa järjestelmää olisi kannattamatonta ja aikaa vievää. (Ovaska 2018b.)

## 5.4 Raportointijärjestelmien kehittäminen

Raportointijärjestelmien kehittämisperiaatteet vaihtelevat yrityskohtaisesti todella paljon. Myös Med Groupin tapauksessa ne vaihtelevat konsernin sisällä, koska eri yhtiöt ovat historian saatossa katsoneet asioita eri näkökulmista. Nyt yhtiöiden omaksuttua emoyhtiön toimintatapoja vähitellen, pyritään liikkumaan siihen suuntaan, että kaikilla olisi kullekin ajanjaksolle tietyt raportointiperiaatteet. Esimerkiksi viikotason raportoitaisiin eri asioita kuin kuukausitasolla. (Korpi 2017.)

Tässä tilanteessa raportointijärjestelmän kehittäjän avainkysymys on siinä, millaisia mittareita kukin liiketoiminto toiminnassaan hyödyntää ja millaisissa raporteissa olisi jokaisen osaston tarpeita vastaavaa informaatiota. Luonnollisesti yrityksen isoimmissa liiketoiminnoissa on eniten raportoitavaa dataa, jolloin on selvää, että juuri näiden liiketoimin-



tojen kannalta kannattaa järjestelmiä lähteä suunnittelemaan. Lisähaastetta tällaisen järjestelmän suunnittelulle ja aikaan saamiselle tuo se, että kaikki yrityksen liiketoiminnot eivät ole samalla viivalla. (Korpi 2017.)

Raporttien tarkoituksena on johdonmukaisesti kehittää liiketoimintaa vastaamaan kysynnän tarpeita. Esimerkiksi Med Group Hammaslääkärit Oy:llä raportoinnin tärkeimpänä elementtinä nähdään asiakkaat. Kuinka nopealla varoitusaajalla asiakas on esimerkiksi hammassäryn ilmaannuttua saanut varattua ajan omalle hammaslääkärilleen, ja miten palvelutilanne on asiakkaan mielestä edennyt. Mikä tärkeintä, tätä tietoa pyritään vertailemaan jatkuvasti kilpailijoiden vastaavaan. Raporttien tuottama informaatio antaa myös viitteitä siitä, millä klinikoilla on ruuhkaa ja vaihteleeiko aikojen varaamismäärä sesonkien mukaan. (Korpi 2017.)

Aikaisemmin Med Groupilla IT-osasto oli tehnyt vastaavia, mutta se oli päätynyt siihen, ettei kenellekään ollut oikein kokonaiskuva siitä, mitä on tehty ja mitä ei ole tehty. Nyt järjestelmän kehittämisessä on pyritty systemaattisuuteen, jotta se saadaan palvelemaan liiketoimintaa parhaalla mahdollisella tavalla. Lisäksi tämä on tärkeää sen takia, että jonkun henkilön yrityksessä on pystyttävä sanomaan, millaisia asioita kyseiseen järjestelmään on mielekästä luoda. Jos kenelläkään ei ole tarkkaa tietoa siitä, miten parhaiten järjestelmään saa luotua uusia raportteja ja millaisissa tilanteissa sellaisia on mielekästä käyttää, jää järjestelmän hyödyntäminen joissain tapauksissa liian vaillinaiseksi. Myöskään tällöin sisäisen laskennan raportoinnin kehittäminen ei ole sujuvaa eikä sillä näin ollen ole sille tarkoitettua liiketoimintaa avustavaa tarkoitusta. (Korpi 2017.)

## 5.5 Tavoitetila raporttien hyödyntämiselle

Tableaun tehtävänä on jatkojalostaa operatiivista dataa saatuaan sitä tietovarastosta. Med Groupilla on kehittelyn alla operatiivisten järjestelmien ja kirjanpidon dataa hyödyntävä järjestelmä, jossa hakuehtojen muokkaamisella saisi tuotettua erilaisia raportteja eri henkilöitä ja tarpeita varten. Raporttien järjestelmään luomiseen jälkeen seuraava tehtävä on saada raporttien hyödyntäminen osaksi päivittäistä liiketoimintaa. (Korpi 2017.)

Raporttien systemaattinen hyödyntäminen liiketoiminnassa on Med Groupille seuraava iso haaste. Tavoitteena on luoda Tableau-ohjelmistoon systeemi, jossa olisi mahdolli-

suus saada aikaan automaattisesti tietyin aikavälein syntyviä raportteja. Kyseisiä raportteja voisi liiketoimintojen johtajat hyödyntää informaation tehokkaassa eteenpäin viemisessä. (Korpi 2017.)

Systematiikan luomisella ja sen kasvattamisella pyritään siihen, että kaikkia liiketoimintoja on mahdollisuus kehittää yhtä tehokkaasti ja toivotulla tavalla. Tällä tavalla pyritään myös varmistumaan siitä, että yrityksen kasvu olisi mahdollisimman vakaalla pohjalla. Kasvutavoitteiden ollessa kovat sisäisen laskennan raportoinnilla on merkittävä rooli yritystoiminnan ohjaamisessa oikeaan suuntaan. (Ovaska 2018b.)

Markkinointikäytön osalta tavoitteena on sisäisen laskennan raporteilla se, että niistä saisi yhdellä silmäyksellä kokonaiskuvan kaikista klinikoista yhden, tietyn mittarin – esimerkiksi ajanvarauksien - osalta. Markkinoinnin osalta Tableaun tavoitteena on kokonaisuudessaan helpottaa kampanjoiden tai toimenpiteiden suunnittelua ja sitä myötä liiketoiminnan tukemista. Markkinoinnissa sisäisen laskennan tuottamia raportteja käytetään asiakaskunnan käytöksen ohjaamiseen ja varmistumaan siitä, että klinikoilla asiat pyörivät niille tarkoitetulla tavalla. (Ovaska 2018b.)

Tulevaisuudessa tavoitteena Med Groupilla sisäisen laskennan tuottamien raporttien ja niiden kehittämisen osalta on saada jalkautettua raportointia vielä yksi pykälä alaspäin. Tällä tarkoitetaan sitä, että itse kenttähenkilöstökin pystyisi hyödyntämään Tableau-järjestelmää oman työnsä suunnittelussa ja sen tehostamisessa. Yksittäiselle työntekijälle tehostaminen tarkoittaa lähinnä sitä, että hänellä olisi enemmän päätäntäoikeutta siinä, miten työnsä tekee. (Korpi 2017.)

## 5.6 Tiedon luotettavuus

Raportteja tulkittaessa tulee aina pohtia huolellisesti sitä, mistä tieto raportille on tullut ja kuka siihen on vaikuttanut. Tiedon oikeellisuudella voidaan varmistua siitä, että myös itse raportit toimivat parhaalla mahdollisella tavalla edesauttaakseen liiketoiminnan kehittämistä oikeaan suuntaan. (Korpi 2017.)

Tiettyjen raporttien luotettavuutta heikentää se, että esimerkiksi lääkärit kirjaavat itse omia työtuntejansa järjestelmään, mitä kautta ne näkyvät Tableausta saatavalla raportilla. Jotkut lääkäreistä saavat myös bonuksensa perustuen siihen, kuinka paljon he ovat työtunteja järjestelmään avanneet. Vielä Med Groupilla tähän ei liity sisäistä valvontaa,

mikä saattaa tietysti johtaa siihen, että raportit antavat joidenkin vastaanottojen tai lääkäreiden työskentelystä virheellistä tietoa. (Korpi 2017.)

Tietojen validoinnin kannalta Tableau-järjestelmä on toisaalta hyvä sen takia, että sen avulla tiedot saadaan pilkottua todella pieniin osiin. Jos tieto olisi isompana massana, niin kuin se esimerkiksi ulkoisessa laskennassa tilinpäätöksessä, tuloslaskelmassa ja taseessa on, olisi datasta ohjelmiston avulla paljon vaikeampi löytää huomion arvoisia kohtia. Kun data saadaan pilkottua pienempiin osiin, pystyy esimerkiksi lääkäri liiketoiminnassa tuntiraporttien perusteella määrittämään sen, onko tieto oikeansuuntaista vai ei. Jos jollekin hammaslääkärille nousikin raportilla eri määrä työtunteja jollekin päivälle kuin mitä hänen siellä esimerkiksi sähköposti- tai puhelinkeskustelun perusteella tiedetään olleen, olisi asia helposti huomioitavissa päivittäisessä johtamisessa. (Korpi 2017.)

Haastetta on kyllikseen tämänkaltaisen raportointi- ja johtamisjärjestelmän virheettömyyden takaamisessa. Konsernin laskutuksen toimivuus on monessa tapauksessa todella riippuvaista järjestelmien keskinäisestä synkronoinnista ja sen onnistumisesta. Sama asia pätee kaikkeen sisäisen laskentatoimen raportoitavaan tietoon. Hyvin suunnitellulla ja toteutetulla järjestelmällä tiedon oikeellisuuden varmistaminen on luonnollisesti helpompaa. (Korpi 2017.)

## **6 Päätäntö**

### **6.1 Tutkimuksen luotettavuus**

Tutkimus toteutettiin kahdessa osassa. Ensimmäinen osa rakentui teoriaosuudesta, joka pohjautui kirjallisuuteen aiheen tiimoilta. Toisessa osassa käsiteltiin Med Groupin sisäisen laskentatoimen avainhenkilöiden haastatteluilla sitä, miten sisäistä laskentaa käytännössä harjoitetaan.

Ensimmäisessä osassa avattiin lukijalle kirjallisuuden avulla yrityksen laskentatoimea kokonaisuutena sekä sisäiseen laskentatoimeen liittyviä näkökulmia. Aiheesta kirjoitettu kirjallisuus tarjosi luotettavaa tietoa monesta laskentatoimeen liittyvästä asiasta niin historiallisesti kuin kun nykyhetkessäkin. Teoriaosuudessa lähteinä käytettiin pääosin suomalaista kirjallisuutta. Kirjailijat olivat liiketalouden alan ammattilaisia.

Toisessa osassa haastatteluiden perusteella tehtiin päätelmiä siitä, miten sisäinen laskentatoimi on palvelualan yrityksellä järjestetty. Toisessa osassa tarkasteltiin käytännön tasolla sitä, millaisia asioita sisäisen laskentatoimen kehittämiseen liittyy. Haastatteluiden perusteella saatava informaatio oli Med Groupin sisäisen laskennan avainhenkilöiden omia näkemyksiä. Omat näkemykset olivat tutkimuksen kannalta luotettavia, koska sisäinen laskenta luonteeltaan pohjautuu näkemyksiin ja arvioihin. Sisäisessä laskennassa ei ole tarkasti määriteltyä oikeaa ja väärää tapaa tehdä asioita niin kuin esimerkiksi ulkoisessa laskentatoimessa on.

## 6.2 Johtopäätökset

Med Groupin tapauksessa sisäisen laskentatoimen raportoinnin kehittämisessä on lähdetty liikkeelle siitä, että itse raportointijärjestelmä veisi tietoa monessa muodossa tehokkaasti eteenpäin. Haluttuna lopputuloksena on järjestelmä, joka toimii yhdessä kaikkien yrityksen ulkoisen laskentatoimen ohjelmistojen ja sovellusten kanssa hyödyntäen tietoa monella eri tasolla. Vielä joiltakin osin Med Groupilla raportointijärjestelmää ei ole saatu osaksi yritystoimintaa halutulla tavalla. Esimerkiksi hoivapalveluiden liiketoiminnan osalta johtamiskulttuurissa on parantamisen varaa. Työtuntien laskutus on osittain vielä paperin varassa eikä tarvittavaa tietoa saada kaikilta osin tarpeeksi nopeasti hyödynnettyä liiketoiminnan eteenpäin viemisessä.

Raportointijärjestelmään on tulossa paljon raportteja, jotka edesauttavat myös hoivapalvelujen liiketoiminnan johtamista. Liiketoimintaympäristön ja liiketoiminnan luonteen muuttuessa on raportoinnin tehokkuuden kannalta oleellista pystyä muokkaamaan järjestelmästä saatavia raportteja palvelemaan kunkin hetken tai henkilön tarpeita.

Tableau-järjestelmä on ollut ja tulee olemaan käytössä myös jatkossa sen takia, että sillä pystytään luomaan raportteja monesta eri näkökulmasta ja myös kehittämään niitä tulevaisuudessa liiketoiminnan muuttuvien tarpeiden mukaisesti. Sisäistä laskentaa on vasta viime vuosina Med Groupilla alettu kehittämään ja siihen nähden yrityksessä ollaankin tyytyväisiä siihen, mitä tähän mennessä on saavutettu.

Kovien kasvutavoitteiden myötä myös tulevaisuudessa sisäisen laskennan projekteja tullaan tekemään, jotta erityisesti yrityksen tulostavien liiketoimintojen johtajien työnteke olisi mahdollisimman laadukasta ja tehokasta. Sisäisen laskennan projekteilla pyritään varmistamaan se, että niin kentällä kuin toimistollakin asioita johdetaan haluttuun

suuntaan. Kentällä ja toimistolla johdettaessa sisäisen laskennan raporttien on pystyttävä takaamaan se, että raportit muokkautuvat kunkin johtajan tarpeiden mukaan.

### 6.3 Yhteenveto

Sosiaali- ja terveystalouden alalla kilpailu on nykypäivänä erittäin kovaa. Alalla on nykyään alan uudistusten myötä paljon myös yksityisiä toimijoita, joten palvelualan yrityksen on oleellista pystyä kilpailemaan sekä palvelun laadulla, että hinnalla. Sisäisen laskennan tuottamien laskelmien avulla yritys pystyy laskemaan tuottamallensa palvelulle esimerkiksi keskituntihinnan, jota alemmalla hinnalla muiden ei voi olla kannattavaa tarjota samankaltaista palvelua.

Palvelualalla johdon laskentatoimen raportoinnin kehittäminen lähtee liikkeelle raportointijärjestelmän valinnasta. Valinnassa yrityksen tulee keskittyä sisäiselle laskentatoimelle asettamiinsa tavoitteisiin niin nykyhetkessä kuin tulevaisuudessakin. Palvelualalla yrityksen sisäinen laskentatoimi tarjoaa työkaluja niin palveluiden hinnoitteluun kuin myös päivittäiseen toiminnan johtamiseen. Raportointijärjestelmän kehittämisen peruseräteenä on edellä mainittujen asioiden edesauttaminen. Kehittämisessä tulee keskittyä niihin asioihin, jotka auttavat yritystä parhaiten tulevaisuudessa viemään toimintaansa eteenpäin.

Med Groupilla sisäisen laskennan raportoinnin isoimpana tavoitteena tulevaisuudessa on jatkaa ja kehittää liiketoiminnan ohjaamisen tukemista Tableau-raporttien avulla. Tableauulla tullaan jatkossa tekemään paljon asioita, minkä takia on oleellista, että muut järjestelmät saataisiin toimimaan tehokkaasti yhteistyössä Tableaun sekä tietovaraston kanssa.

Tulosvastuullisten liiketoimintayksikköjen johtajilla Tableau-järjestelmä toimii työkaluna työntekijöiden johtamisessa kohti oikeaa suuntaa. Liiketoimintojen välillä johtamisvoimissa on huomattavia eroja siinä, millaista tietoa kukin tarvitsee johtaakseen onnistuneesti.

Med Groupin kaltaisen palveluliiketoiminnan ydin on asiakkaissa. Se, miten kokonaisvaltaisesti heitä saadaan palveltua, määrittää pitkälle sen, mihin liiketoiminta jatkossa kehittyy. Sisäisen laskennan raportointimenetelmien tehokkaalla kehittämisellä pystytään

osittain varmistamaan kilpailuetua. Toisekseen kilpailuetua saadaan sillä, että sisäisen laskennan raportteja kehitetään ja niitä hyödynnetään päivittäisessä toiminnassa.

## Lähteet

Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna-Liisa 2005. Taloutta johtamista varten – esimiehille ja asiantuntijoille. Edita, Helsinki.

Halonen, Juha 2013. Mitä on sisäinen laskenta. Valtiokonttori. [Http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa\\_Valtiokonttorista/Uutiset\\_ja\\_tapahtumat/Mita\\_on\\_sisainen\\_laskenta\(47704\)](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa_Valtiokonttorista/Uutiset_ja_tapahtumat/Mita_on_sisainen_laskenta(47704)). Luettu 3.10.2017.

Helander, Anton 2018. ONNI yleisesitys – PowerPoint-esitelmä. Vantaa. 10.1.2018.

Hirsjärvi, Sirkka & Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2007. Tutki ja kirjoita. 13. osin uudistettu painos. Tammi, Helsinki.

Hänninen, Kari 2014. Adelis ostaa Med Groupin Terveysrahastolta. Kauppalehti.fi. [Https://www.kauppalehti.fi/uutiset/adelis-ostaa-med-groupin-terveysrahas-tolta/JjH2Av6a](https://www.kauppalehti.fi/uutiset/adelis-ostaa-med-groupin-terveysrahas-tolta/JjH2Av6a). Luettu 2.10.2017.

Ikäheimo, Seppo & Lounasmeri, Sari & Walden, Risto 2009. Yrityksen laskentatoimi. 3. painos. WSOY, Juva.

Isotalo, Leeni 2008. Laskentatoimi tuotekehitystoiminnassa case Biolan Oy. Pro gradu -tutkielma. Porin yksikkö. Turun Kauppakorkeakoulu. [Http://docplayer.fi/45954492-Laskentatoimi-tuotekehitystoiminnassa-case-biolan-oy.html](http://docplayer.fi/45954492-Laskentatoimi-tuotekehitystoiminnassa-case-biolan-oy.html). Luettu 10.4.2017.

Jyrkkiö, Esa & Riistama, Veijo 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. uudistettu painos. WSOY, Porvoo.

Kauppalehti.fi. Med Group Oy. [Https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/med+group+oy/20801200](https://www.kauppalehti.fi/yritykset/yritys/med+group+oy/20801200). Luettu 7.3.2018.

Kinnunen, Juha & Laitinen, Erkki K. & Laitinen, Teija & Leppiniemi, Jarmo & Puttonen, Vesa 2004. Mitä on yrityksen taloushallinto?. 2. painos. KY-Palvelu Oy / Otavan Kirjapaino Oy, Helsinki.

Korpi, Antti 2017. Controller. Med Group, Vantaa. Haastattelu 3.2.2017.

Lahti, Sanna & Salminen, Tero 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa; sähköiset talouden prosessit käytännössä. WSOY Pro, Helsinki.

Med Group Oy. Kotisivut. <https://www.onniterveys.fi/medgroup>. Luettu 7.3.2018.

Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2005. Johdon laskentatoimi. 6. painos. Edita Publishing Oy, Helsinki.

Ohtonen, Jukka 2017. Myyntipäällikkö. Med Group, Vantaa. Haastattelu 2.2.2017.

Ovaska, Sanna-Mari 2018a. Med Groupin organisaatiokaavio. Med Group, Vantaa. 6.2.2018.

Ovaska, Sanna-Mari 2018b. Talousjohtaja. Med Group, Vantaa. Haastattelu 6.2.2018.

Shields, Michael D 2015. Established Management Accounting Knowledge. Journal of Management Accounting Research. [https://www.researchgate.net/publication/273500376\\_Established\\_Management\\_Accounting\\_Knowledge](https://www.researchgate.net/publication/273500376_Established_Management_Accounting_Knowledge). Luettu 2.9.2017.

Talouselämä 2018. Tradeka harppaa hoiva-alalle – ostaa Med Groupin. <https://www.talouselama.fi/uutiset/tradeka-harppaa-hoiva-alalle-ostaa-med-groupin-hoivapalvelut/aa82c2f3-d19c-372d-878b-87fda7ce6d78>. Luettu 7.3.2018.

Virtanen, Tuija 2006. Väitöskirja. Johdon ohjausjärjestelmät muuttuvassa toimintaympäristössä. Helsinki School of Economics, Helsinki.

Yritystoiminta ja laskentatoimi. [http://www.selandero.fi/fi/kirja/yritystoiminta\\_ja\\_laskentatoimi2\\_selander/](http://www.selandero.fi/fi/kirja/yritystoiminta_ja_laskentatoimi2_selander/). Luettu 28.09.2017.



### **Haastattelurunko Jukka Ohtonen – Lääkäripalveluiden myynti**

- Miten yleisesti ottaen lääkäripalveluja myydään?
- Miten lääkäripalveluiden kilpailutus toimii?
- Kuinka usein uusia lääkäreitä rekrytoidaan?
- Onko rekrytoitaville lääkäreille tiettyjä piirteitä?
- Kuinka paljon dataa analysoidaan lääkäripalvelujen osalta?
- Kuinka paljon yllilääkärillä on vaikutusvaltaa valittavaan palveluntuottajaan?
- Miten tuotettujen palvelun tasosta huolehditaan?
- Miten myyjille asetetaan heidän toimenkuvansa?
- Onko sinulla mielikuvaa siitä, miten sote-uudistus tulee vaikuttamaan myyntiin?

**Haastattelurunko Antti Korpi – Raportointijärjestelmät ja niiden kehittäminen**

- Mitä sisäinen laskenta on?
- Miten sisäistä laskentaa harjoitetaan tällä hetkellä Med Groupilla?
- Millaisia tietojärjestelmiä tällä hetkellä on käytössä eri liiketoiminnan osa-alueilla?
- Millaisia eri raportteja käytetään sisäisen laskennan osalta?
- Miltä pohjalta raportteja on lähdetty Tableauhun luomaan?
- Miten tietoa käytännössä raportoidaan?
- Miten tällä hetkellä saatavilla olevat raportit hyödyttävät liiketoiminnan johtamista?
- Mikä on tulevaisuudessa tavoite raportointijärjestelmille ja niiden hyödyntämiselle?

**Haastattelurunko Sanna-Mari Ovaska – Sisäinen laskenta Med Groupilla**

- Mitä sisäinen laskenta palvelualalla on ja miten se pääsääntöisesti toteutetaan?
- Mihin sisäisen laskennan raportoinnissa halutaan panostaa?
- Millaisia vaikutuksia automaation lisääntymisellä, tietojärjestelmien kehittyemisellä ja käsiteltävän informaation pirstaloitumisella on sisäiseen laskentaan?
- Mistä Med Groupin alkuaikoina on sisäisessä laskennassa lähdetty liikkeelle?
- Millaisia asioita painotettu alun perin MG yritystoiminnan alussa sisäisen laskennan osalta?
- Miten on syntynyt tarve sisäisen laskennan raportointijärjestelmille?
- Miten sisäisen laskennan raportointia on lähdetty kehittämään?
- Kuka määrittää sen mitä raportoidaan ja miten raportoidaan?
- Mikä on ollut aikoinaan sisäinen laskennan raporttien tehtävä, onko se muuttunut yrityksen kasvaessa?
- Millaisia raportointijärjestelmiä Med Groupilla on nyt käytössä?
- Onko Tableau pääasiallinen raportointijärjestelmä sisäisen laskennan käytössä?
- Millaisia dimensioita raportoinnin apuna käytetään ja miksi?
- Kuka tai ketkä sisäisen laskennan raportteja hakevat ja mistä?
- Kuka kehittää raportointijärjestelmiä ja miltä pohjalta?
- Millaisia toimenpiteitä Med Groupilla tehdään sisäisen laskennan osalta viikkotasolla ja kuukausitasolla ja vuositasolla?